موسوعة د.أمين لطفى فى المراجعة

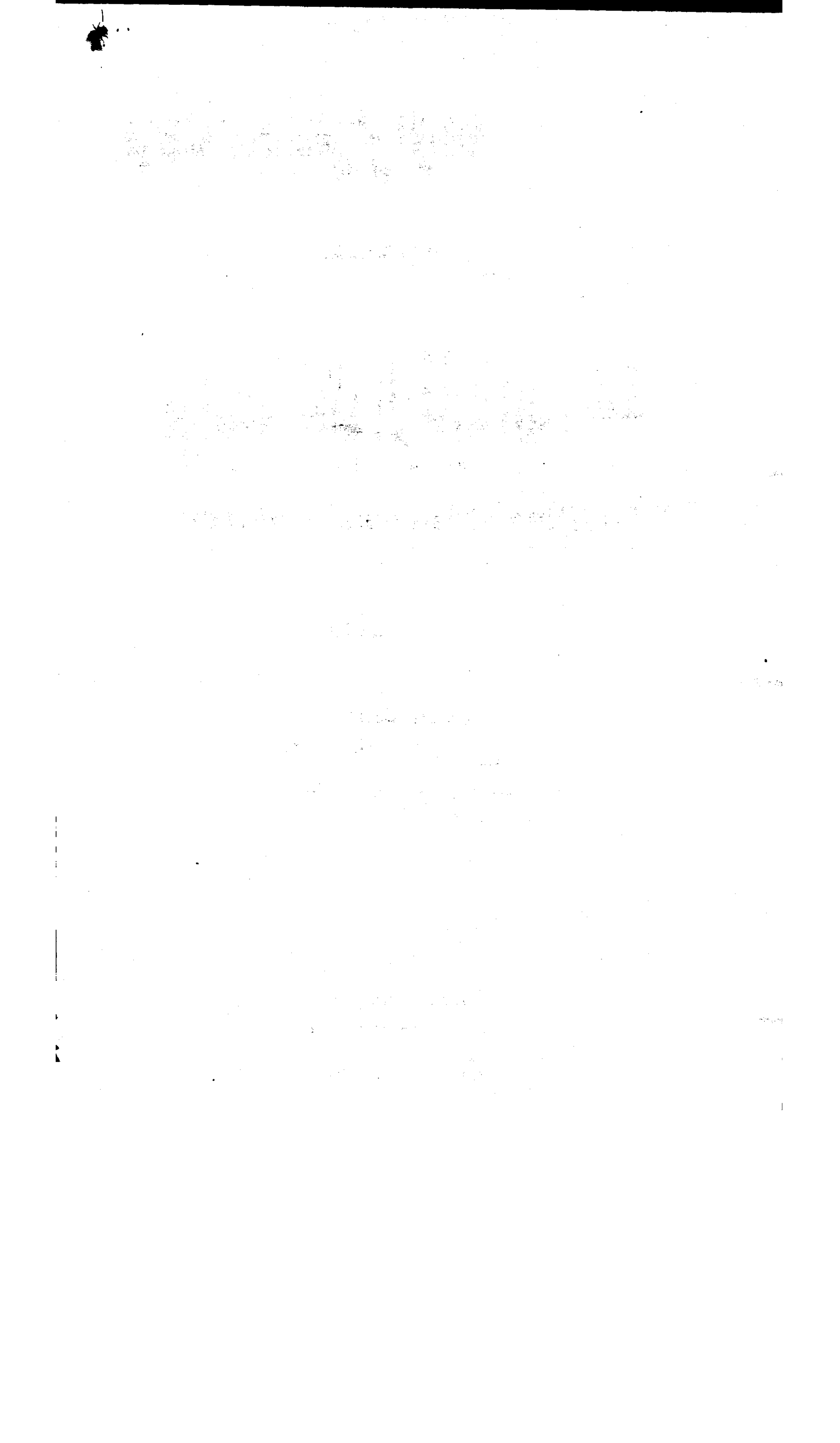
مراجعة نظم الرقابة الداخلية

Auditing of Internal Controls

الكتاب السابع

الأستاذ الدكتور
أمين السيد أحمد لطفى
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
أستاذ المراجعة بجامعة القاهرة

القاهرة
٢٠٠٣-٢٠٠٤



بسم الله الرحمن الرحيم

" ولنبلونكم بشئ من الخوف والجوع
ونقص من الأموال والأنفس والثمرات
وبشر الصابرين "

(صدق الله العظيم)

ما بال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم ويعملون بعزم

ولا ينفكون حتى ينالو ما يقصدون

إهداء الى

زوجتى ،،

وسارة ،،

وأحمد .

المؤلف فى سطور

الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

أولا : التدرج العلمى : -

- حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٧٨ .
- حاصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٨٦.
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة - جامعة القاهرة عام ١٩٨٩ .

ثانيا : التدرج الوظيفى : -

- معيد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٧٨/١٢/٣١ حتى ١٩٨٦/١/٣٠ .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٨٦/١/٣١ حتى ١٩٨٩/١١/٢٨ .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٨٩/١١/٢٩ حتى ١٩٩٤/٤/٢٦ .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من٢٠٠١/٣/٢٧ .
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف - جامعة القاهرة أعتبارا من ٢٠٠١/٣/٢٨ حتى تاريخه.
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .

ثالثا : الجمعيات العلمية :-

- رئيس مجلس إدارة جمعية الإستشارات المصرية .
- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- عضو الجمعية المصرية للأوراق المالية .
- زميل جمعية المالية العامة والضرائب .
- عضو مجلس المحاسبين والمراجعين العرب .

رابعا : الأبحاث العلمية :-

١- دراسة وتقييم فعالية فحص نموذج تقرير فحص أنحرافات التكلفة بأستخدام تحليل المحاكاة .

٢- تقويم سياسات الفحص الضريبى وآثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية مع إطار محاسبى منهجى مقترح .

٣- نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة عن الاخطار والمخالفات بأستخدام نظرية الأختبار الأستراتيجية .

٤- أستخدام نموذج البرمجة العددية المختلطة ذات الأحتمال المقيد فى تصميم وفحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية .

- تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى بأستخدام نماذج وأساليب المراجعة التحليلية

٦- تحليل وتقييم قرارات التخلى عن المشروعات الأستثمارية قبل أنتهاء عمرها الأقتصادى وآثار قيم تصفيتها على مجال إعداد الموازنة الأستثمارية .

٧- دراسة قرارات تحديد الأهمية النسبية فى مجال تخطيط عملية المراجعة بأستخدام نظم الخبرة .

٨- دراسة مقارنة لمشاكل التحول إلى نظام الضريبة الموحدة مع إطار محاسبى مقترح للتطبيق فى مصر .

٩- قياس وتحليل حساسية عدم ألتزام الممولين للعوامل المؤثرة دراسة مقارنة مع التطبيق فى مصر .

١٠- نحو إطار عام لتصميم وتنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية فى شركات القطاع العام .

١-١راسة تحليلية تقويمية للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على المبيعات

١٢-نحو منهج متكامل لتقييم وتقرير المراجعين لمقدرة العميل على الأستمرارية بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال .

١٣-آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية) .

١٤-دراسة أختبارية للعوامل المؤثرة على نطاق أعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين .

١٥-دراسة أختبارية للعوامل والخواص المؤثرة فى جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المستخدمين ومعدى ومستخدمى القوائم المالية .

١٦-فحص وأختبار طرق تقييم معاينة عملية المراجعة بأستخدام منهجية التوزيع المرجعى للمحاكاة .

١٧-نمذجة ومحاكاة خصائص متغيرات وأخطاء المجتمعات المحاسبية لأغراض تحسين كفاءة وفاعلية أداء طرق التقدير الأحصائية عند معاينة عملية المراجعة .

١٨-مدخل كمى لتطوير دور المحاسبين الحياديين فى تحسين جودة ودقة التنبؤات والتوقعات المالية والأفصاح عنها فى ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى (دراسة أختبارية وتجريبية) .

١٩-دراسة أختبارية لتأثير أستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة وأختبار أستراتيجيات المراجعة اللاحقة .

خامسا : الكتب المؤلفة والصادرة عن دور نشر معترف بها وتحمل رقم إيداع :-

١) المراجعة المتقدمة .	٩١/١٩٥٢
٢) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .	٩١/٧٢٩٧
٣) أرشادات المراجعة .	٩٨/٨١٦٢
٤) إجراءات وأختبارات المراجعة .	٩٢/٧٠٦٧
٥) تخطيط عملية المراجعة .	٩٤/١٠١٥٤
٦) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي.	٩٠/٨٧٣٩
٧) أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين.	٩١/٨٣٩٩
٨) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .	٩١/٧٢٩٥
٩) الضريبة على أرباح شركات الأموال .	٩١/٧٢٩٦
١٠) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية.	٩٤/١٠١٥٣
١١) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .	٩٣/١٠١٥٥

١٢) بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر .	٩٣/١٠٩٨٥
١٣) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .	٩٤/١٠٠٢٧
١٤) الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .	٩٤/١٠٠٢٦
١٥) أعداد تقارير المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .	٩٤/١١٧٢٨
١٦) المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .	٩٥/٢٦٢٥
١٧) أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .	٢٥/٢٨٨٦
١٨) أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .	٩٥/٩٦٦١
١٩) أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .	٩٥/١١٣٠٨
٢٠) المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين.	٩٦/٣٠٤٦
٢١) معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .	٩٦/٩٢٧٠
٢٢) الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات.	٩٦/٩٨٠٠
٢٣) أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .	٩٦/٩٨٠١
٢٤) تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .	٩٦/١٠٥٧٥
٢٥) معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .	٩٦/١١٩٢٢
٢٦) تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشأت الأعمال .	٩٧/٩٨٦٥

٢٧) التحليل المالي للتقارير والقوائم المحاسبية .	٩٧/٩٨٦٤
٢٨) الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للإستثمار .	٩٧/٩/١٧٤
٢٩) المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار .	٩٨/١٧٥٢
٣٠) المراجعة في ضوء المعايير الدولية .	٩٨/١٧٥٣
٣١) الأفصاح في التقارير المالية لشركات المساهمة و دور و أجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .	٩٨/١٠٢٠٢
٣٢) مشاكل القياس والتقييم المحاسبي ودور وإجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية .	٩٨/١٣٣٩٧
٣٣) المحاسبة الضريبية في شركات السياحة .	٩٨/١٤٧٦٣
٣٤) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الأصول .	٩٩/٣٨١٠
٣٥) دراسات متقدمة في المحاسبة عن الضرائب .	٢٠٠٠/٢١٨٥
٣٦) دراسات متقدمة في المراجعة .	٢٠٠٠/٢٧٤٧
٣٧) التحليل المالي الاساسي للاستثمار في الاوراق المالية .	٢٠٠٠/٢٧١٦
٣٨) المحاسبة عن الأسهم والسندات المتداولة في بورصة الأوراق المالية .	٢٠٠٠/٤٩٦٦
٣٩) المسئولية القانونية لمراقبي الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع.	٢٠٠٠/١٥١٥٨
٤٠) كيف تراجع حسابات منشأة	٢٠٠٠/١٥١٥٧
٤١) معايير المراجعة المصرية – دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأى المصرية والدولية والأمريكية .	٢٠٠١/٥٢١٧
٤٢) المراجعة في ظل عالم متغير .	[illegible]
٤٣) الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس الإيرادات والتكاليف والأرباح وتوزيعها في ضوء المعايير المحاسبية .	٢٠٠١/[illegible]
٤٤) مراجعة تكنولوجيا المعلومات .	٢٠٠٢/[illegible]

[illegible]	[illegible]
[illegible]	[illegible]
[illegible]	[illegible]
[illegible]	[illegible]
[illegible]	[illegible]
[illegible]	[illegible]
[illegible]	[illegible]
[illegible]	[illegible]
[illegible]	[illegible]

فهرس

مقدمـه :-

يهتم هذا الكتاب بصفة رئيسية بمراجعة نظم الرقابة الداخلية Internal Controls فى منشآت الأعمال سواء أكانت يدوية أو إلكترونية – وذلك تأسيسا على مدخل حديث يعتمد على تجزئة تلك النظم Controls Segmenting ومراجعتها على أساس منهج دورات العمليات Transactions Cycles ، ويعتمد ذلك على قيام المراجع بفهم مكونات الرقابة الداخلية الخمسة (بيئة الرقابة ، تقييم المخاطر ، أنشطة الرقابة ، معالجة وتوصيل المعلومات والمتابعة والمراقبة) وإرتباطها بأنشطة المنشأة وعملياتها (الإيرادات والمتحصلات ، النفقات والمشتريات والمدفوعات ، الأجور والأفراد والإنتاج والتحويل ، التمويل والإستثمار) . ثم يتم تقييم أثار المخاطر وأداء إختبارات المراجعة Audit Tests ، حيث يتم أداء إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية Compliance Tests or Test of Control بهدف إختبار فعالية تلك النظم الرقابية ، بالإضافة الى أداء إختبارات التحقق الأساسية للعمليات Substantive Tests of Transactions وذلك بهدف تقييم تسجيل العمليات عن طريق التحقق من صحة ودقة القيم النقدية لتلك العمليات .

وتحقيقا لأهداف ذلك الكتاب فقد تم تقسيمه الى ثلاثة عشر فصلا ، حيث تناول الفصل الأول تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية وأهميتها لكل من إدارة العميل والمراجع ، أما الفصل الثانى فقد ركز على تحديد مكونات ومتطلبات هيكل الرقابة الداخلية ، بينما إهتم الفصل الثالث بأهمية فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة ، فى حين عنى الفصل الرابع بتقييم أثار تقدير المخاطر وإختبارات الإلتزام ، أما الفصل الخامس فقد أشار الى إطار فحص

وتقييم نظم الرقابة الداخلية فى ظل إستخدام الحاسبات الإلكترونية ، وقد إهتم الفصل السادس بمراجعة نظم الرقابة الداخلية لدورة الإيرادات والمتحصلات النقدية Audit of the Revenue and Collections Cycle ، فى حين ركز الفصل السابع على مراجعة دورة الأجور والأفراد Audit of the Payroll and Personnel Cycle ، بينما تناول الفصل الثامن مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات Audit of the Acquisition and Payment Cycle ، أما الفصل التاسع فقد إهتم بمراجعة دورة المخزون والتخزين Audit of the Inventory and Warehousing Cycle ، أما الفصل العاشر فقد ركز على مراجعة دورة الأصول الثابتة Audit of Fixed Assets Cycle ، بينما ركز الفصل الحادى عشر على مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة السداد Audit of the Capital Acquisition and Repayment Cycle أو دورة التمويل والإستثمار ، أما الفصل الثانى عشر فقد إهتم بمعاينة المراجعة لأغراض إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للعمليات Audit Sampling for Test of Controls and Substantive Tests of Transactions ، وأخيرا لم يفت المؤلف أن يضمن فى الفصل الثالث عشر كل من معيار المراجعة الدولى رقم (٤٠٠) بعنوان تقدير المخاطر والرقابة الداخلية Risk Assessment and Internal Control ، وإيضاح معيار المراجعة الأمريكى رقم (٥٥) بعنوان دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit .

وقد إعتمد المؤلف فى إعداد ذلك الكتاب على عديد من المراجع سواء العربية أو الأجنبية [١] .

ويتميز ذلك الكتاب بأنه يغطى ويشرح بالتفصيل جميع إيضاحات معايير المراجعة سواء الصادرة من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أو الإتحاد الدولى للمحاسبين الى الوقت الحاضر ، وقد تم مراعاة أن يكون أسلوب ومدخل الكتاب متميزا وفريدا من ناحية الوضوح والدقة والعمق والبعد عن الشكلية والتعقيد ، والإقتراب من الحداثة والتطوير ، ويعتمد الكتاب على تزويد القارئ أيا كان دارسا أو مزاولا بمرجع علمى وعملى فى مجال مراجعة نظم الرقابة الداخلية ، ومن ثم فهو موجه الى جميع الأطراف المرتبطة ببيئة المحاسبة والمراجعة سواء فى مجال الأعمال أو أسواق رأس المال ، فذلك الكتاب يفيد كافة الدارسين من الباحثين فى مرحلة الدراسات العليا (الدبلوم والماجستير والدكتوراه) أو الطلاب فى مرحلة البكالوريوس – قسم المحاسبة ، وكافة المهنيين من المحاسبين والمراجعين سواء المزاولين للعمل الحر أو

---

(1) ينظر :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، إجراءات وإختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراحل المتكاملة للمراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة فى ظل عالم متغير ، موسوعة د . أمين لطفة فى المراجعة ، الكتاب الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، كيف تراجع حسابات منشأة ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة ، الكتاب الرابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .
- Ar, Alvin A-, and James K- Loebbecke, Auditing : An Integrated Approach, Prentice-Hall, N-J-, 2000 .
- Kiger, Jack E. and James H. Scheiner, Houghton Mifflin Co., Boston, N.Y.,2000 .
- Guy Dan M., Wayne Alderman and Alan Winters, Auditing, The Dryden Press, Harcourt Brace College Pub., N.Y. 2000 .

العاملين بمنشآت الأعمال الخاص أو العام سواء التى تمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدميا أو ماليا أو حكوميا رقابيا ، كذلك فإن هذا الكتاب فى غاية الأهمية عند إستخدامه فى إعداد برامج تعليمية مستمرة لأغراض التدريب والإستشارات .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطريقة مستحدثة يجد فيها القارئ سواء أكان دارسا أو مزاولا إضافة حقيقية الى المكتبة العربية نظريا أو تطبيقيا ، ويرجو المؤلف أن يكون قد وفق في اخراج كتاب متكامل في مراجعة نظم الرقابة الداخلية فى منشآت الأعمال والوحدات الإقتصادية طبقا لأحدث المعايير المهنية ، ويكون بذلك قد أسهم في خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم العربى .

والله الموفق ،،،

وعلى الله قصد السبيل ،،،

المؤلف

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفى

أستاذ المحاسبة-تخصص المراجعة

الفصل الأول

تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية
وأهميتها لكل من إدارة العميل والمراجع

الفصل الأول

تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية وأهميتها لكل من إدارة العميل والمراجع

Concepts and Objectives of Internal Control and its Importance for Client and Auditor

مقدمة :-

يعتبر موضوع الرقابة الداخلية ذو أهمية جوهرية عند أداء عملية المراجعة ، وقد خصص له معيار مستقل من معايير المراجعة العشرة المقبولة والمتعارف عليها **Generally Accepted Auditing Standards** ، حيث نص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى على أنه يجب على المراجع أن يحصل على فهم كافي بالرقابة الداخلية من أجل تخطيط عملية المراجعة بالإضافة الى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإختبارات التى يتعين أداؤها .

يهتم هذا الفصل بدراسة تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية ، كما يركز أيضا على أهمية الرقابة الداخلية لكل من إدارة العميل والمراجع .

وتحقيقا لأهداف ذلك الفصل سوف يتم تقسيمه الى موضوعين هما :-

١/١ مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية .

١/٢ طبيعة وأهمية الرقابة الداخلية لكل من إدارة العميل والمراجع .

١/١ مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية

Concepts and Objectives of Internal Control

تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية نتيجة للتطورات فى أشكال المشروعات الإقتصادية وزيادة حجم وتعقيد وتعدد الأنشطة الإقتصادية وإنفصال الملكية عن إدارة الشركة وتشعب البناء التنظيمى للشركة وتعقيده ، ويمكن القول بأن هناك أربعة مراحل أساسية مر بها مفهوم الرقابة الداخلية وتطور خلالها الهدف منها على النحو التالى :-

١- المرحلة الأولى - بداية القرن العشرين :

انصب مفهوم الرقابة الداخلية فى المرحلة الأولى على مجموعة الطرق والإجراءات التى تكفل الحفاظ على النقدية من الشركة أو الإختلاس ، ثم امتدت تلك الإجراءات للحفاظ على بعض الأصول المتداولة الأخرى مثل المخزون والعملاء ، ويتم ذلك من خلال اشراف صاحب المنشأة مباشرة على سير العمل على أساس يومى .

وقد كان الشكل القانونى السائد للمشروعات فى المنشآت الفردية ، حيث كان هدف نظم الرقابة الداخلية منصبا على وجه التحديد على توفير اجراءات للإحتياط ضد الأخطاء والغش فى أصول المنشأة ولا سيما الأصول النقدية ، وما زال العديد من المحاسبين فى الوقت الحالى يربط بين نظام الرقابة الداخلية واجراءات تحصيل وسداد النقدية ، ونتيجة لذلك فقد كان السائد عند تصميم أى نظام للرقابة الداخلية مراعاة أن الشخص المسئول عن النقدية يجب ألا يكون له علاقة بالدفاتر والسجلات ، كما يتعين اجراء تنقلات بين العاملين

فى الحسابات من وقت لأخر لمنع أو اكتشاف أى تلاعب فى وقت مبكر ، بالإضافة الى استخدام طرق الضبط الحسابى .

٢- المرحلة الثانية – عام ١٩٣٦ :

تطور مفهوم وأهداف نظم الرقابة الداخلية نتيجة للتوسع فى حجم المشروعات وتعدد وتعقد عملياتها وأنشطتها خلال تلك المرحلة ، حيث عرف المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين عام ١٩٣٦ نظام الرقابة بأنه عبارة عن " إجراءات الضبط الداخلية المستخدمة لوصف المقاييس والطرق التى تتبناها الشركة لحماية النقدية والأصول الأخرى بالإضافة الى ضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة فى الدفاتر والسجلات " .

من ذلك يتضح إستخدام كل من مصطلحى الرقابة الداخلية والضبط الداخلى بشكل مترادف ، حيث كان الهدف هو حماية أصول الشركة من السرقة أو الإختلاس أو سوء الإستخدام بالإضافة الى التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المتضمنة فى السجلات ، ويتم ذلك عن طريق إجراءات تجزئة العمل والإختصاصات عن طريق تقسيمها بين العاملين بالمنشأة ، بحيث لا يقوم موظف واحد بكامل العملية المحاسبية من أولها الى أخرها دون مراقبة موظف أخر ومن هنا يتم التحقق من أن العملية تنفذ على الوجه الصحيح .

٣- المرحلة الثالثة – عام ١٩٤٨ :

تم التوسع فى مفهوم الرقابة الداخلية وإعتبار أن الضبط الداخلى أحد أجزاء الرقابة الداخلية نتيجة لزيادة الإهتمام بالتوجه نحو الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة فى الشركات ، وبذلك تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية

بحيث يشمل الطرق والإجراءات الخاصة بزيادة الكفاءة التشغيلية والإنتاجية والإلتزام بالسياسات الإدارية بجانب حماية أصول المنشأة وضمان الدقة الحسابية للعمليات .

وقد عرف التقرير الصادر من لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين عام ١٩٤٩ الرقابة الداخلية بأنها :-

" الخطة التنظيمية وكافة الطرق والأساليب التى تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها ، والتأكد من دقة وامكانية الإعتماد على بياناتها المحاسبية ، وتنمية الكفاءة التشغيلية والإنتاجية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية " .

من خلال تطور مفهوم الرقابة الداخلية فى تلك المرحلة يتضح تطور أهدافها واتساعها وعدم اقتصارها على أساليب رقابة محاسبية فقط بل يتعين الإعتماد أيضا على أساليب رقابة ادارية على النحو التالى :-

١- أساليب الرقابة المحاسبية Accounting Controls

وهى تهتم بكل من حماية الأصول والسجلات المحاسبية ، بالإضافة الى التأكد من الحصول على بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها .

ولتحقيق ذلك يتعين الإهتمام بتلك الأساليب الرقابية عن طريق دراستها وتقييمها طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها Generally Accepted Auditing Standards (GAPs) وينبغى أن تزود تلك الأساليب الرقابية المراجع بدرجة معقولة من التأكد بالآتى :-

- تنفيذ العمليات المالية وفقا للسياسة العامة المقررة للشركة .
- تسجيل العمليات المالية بشكل سليم يمكن من اعداد التقارير المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) .

- حماية الأصول والحد من امكانية استخدامها الا فى حدود النطاق الذى تضعه الإدارة .

٢- أساليب الرقابة الإدارية Administative Controls

وهى تتضمن السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات التى يتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية . وتوضع تلك الأساليب من أجل :-

- تنمية الكفاءة التشغيلية .
- تشجيع الإلتزام بتطبيق السياسات الإدارية .

وينطوى ذلك الجزء من نظام الرقابة على وظائف أخرى لا ترتبط بالوظائف المحاسبية تتضمن دراسة الوقت والحركة Time and Motion Study ، والتقارير الدورية والإحصائية عن الإنتاج ، وخطط لتدريب العاملين لزيادة كفايتهم وتأهيلهم ، كما قد تشمل بعض وجوه النشاط الأخرى مثل إستخدام وسائل الرقابة على جودة الإنتاج وتخطيط الإنتاج وإعداد سياسات البيع والتسويق .

٤- المرحلة الرابعة - عام ١٩٨٨ :

أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين فى ابريل عام ١٩٨٨ ايضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) بعنوان دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit بهدف توسيع وتوضيح دور ومسئولية المراجع عن دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة ، فضلا عن ادخال مفاهيم مراجعة حديثة تناولتها ايضاحات معايير المراجعة أهمها مخاطر الرقابة Control Risk وتأكيدات القوائم المالية Assertions مما

أدى الى تغيير واضح فى المصطلحات المرتبطة بمسئولية المراجع عن تقييم هيكل الرقابة الداخلية .

ويمكن إبراز التغييرات الرئيسية التى نجمت عن إصدار ذلك الإيضاح فى الآتى :-

١- تم إحلال مفهوم هيكل الرقابة الداخلية Internal Control Structure محل الرقابة الداخلية Internal Control ، وهو مصطلح أوسع لأنه يتكون بصفة أساسية من البيئة الرقابية والنظام المحاسبى بالإضافة الى إجراءات أخرى رقابية .

٢- ينبغى على المراجع أن يحصل على فهم بتلك البيئة الرقابية والنظام المحاسبى والإجراءات الرقابية الأخرى للمدى الضرورى لتخطيط عملية المراجعة .

٣- ينبغى تحديد مسئولية المراجع عن هيكل الرقابة الداخلية فى ضوء مخاطر الرقابة بالإضافة الى تأكيدات القوائم المالية .

٤- التغيرات نحو التركيز على تقييم المخاطر يجعل واضحا أن المراجع لا يقوم باتخاذ قرار الإعتماد أو عدم الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية بالإيجاب أو بالنفى ، حيث يمكن أن يقوم بتقييم مستوى المخاطر من خلال مدى من مستوى الحد الأقصى بنسبة ١٠٠% الى مستوى منخفض نسبيا .

٥- أن تطلب فهم كافة العناصر التى يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة سوف يساعد على ضمان أن يكون لدى المراجع

فهم كافى بالأخطاء والمخالفات المحتملة التى يمكن أن تحدث ، ومن ثم يمكن للمراجع تصميم إختبارات تحقق أساسية فعالة .

وقد أدت تلك التغيرات الى تعديل المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى وإعادة صياغته على النحو التالى :-

" يجب الحصول على فهم كافى بهيكل الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التى يتعين أداؤها " .

ولاشك أن صياغة معايير المراجعة المتعارف عليها لم تتغير أو تتعدل خلال الأربعين سنة السابقة ، لذلك فقد اعتبر ذلك التغيير هاما جدا ، حيث ترتبط الصياغة الجديدة للمعيار ضمنيا بمدى الفهم الذى يعتبر ضروريا للحاجة الى تخطيط عملية المراجعة بفعالية .

وقد تم تعريف مفهوم الرقابة الداخلية وتحديد الهدف منها فى ضوء إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٥) بأنها عبارة عن :-

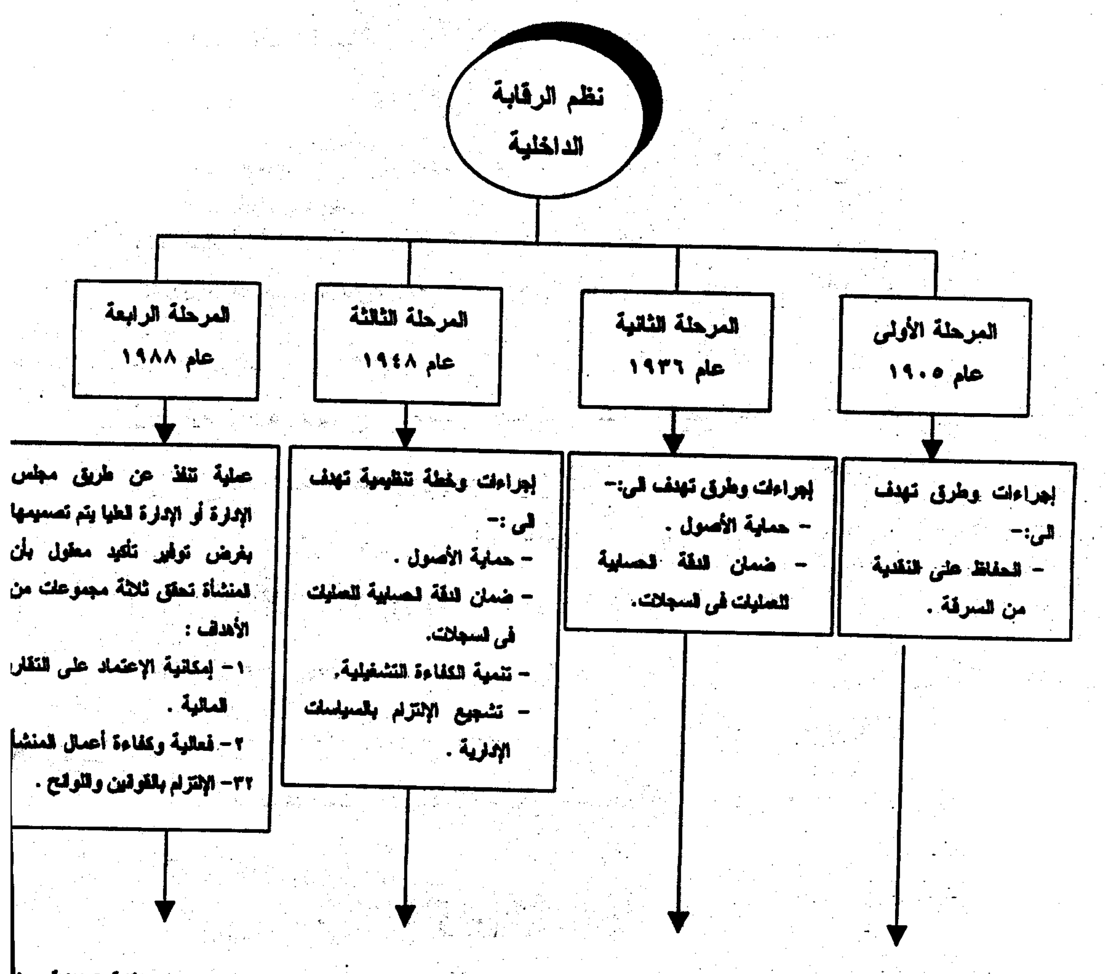
"العملية التى تنفذ عن طريق مجلس الإدارة أو الإدارة العليا (أو المسئولين الآخرين) ويتم تصميمها بهدف توفير تأكيد معقول **Rrasonable Assurance** بأن المنشأة سوف تحقق عدد من الأهداف تقع داخل ثلاث مجموعات أساسية هى" :-

- إمكانية الإعتماد على التقارير المالية .
- فعالية وكفاءة أعمال المنشأة .
- الإلتزام بالقوانين واللوائح .

يوضح الشكل رقم (١/١) تطور مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها .

شكل رقم (١/١)

تطور مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية



أشرف صاحب المنشأة على عملية الرقابة الداخلية .

اعتبر مفهوم الرقابة الداخلية مرادفا للضبط الداخلى .

تم التوسع فى المفهوم بحيث اعتبر الضبط الداخلى أحد حلقات الرقابة الداخلية وأضيفت أدوات أخرى ادارية غير مالية لتحقيق الهدفين الإضافيين .

حل مفهوم هيكل الرقابة الداخلية محل الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف بشكل أكثر لتشمل بجانب التقارير كفاءة وفعالية عمليات المنشأة والتزام[ها] بالقوانين .

١/٢ طبيعة وأهمية نظم الرقابة الداخلية لكل من إدارة العميل والمراجع

The Nature and Importance of Internal Control to Both Management and Auditor

عـــند تصـــميم نظام للرقابة الداخلية من المحتمل أن يكون لإدارة عميل المـــراجعة بعض نفس الإهتمامات التى قد تكون لدى المراجع عند تقييم ذلك النظام ، بالإضافة الى إهتمامات أخرى إضافية يمكن إيضاح ذلك على النحو التالى :-

١/٢/١ إهتمامات إدارة عميل المراجعة Client Concerns

عـــادة مـــا تقوم إدارة الشركة بتصميم نظام للرقابة بغرض المساعدة فى الوفـــاء بأهدافهـــا ، ويتكون نظام الرقابة من كثير من السياسات والإجراءات المقررة Specific Policies and Procedures والمصممة لتزويد الإدارة بتأكيد معقـــول Reasonable Assurance بـــأن الأغراض والأهداف التى تعتقد أنها هامـــة للمنشـــأة ســـوف يـــتم تحقيقها والوفاء بها . وغالباً ما يطلق على تلك السياسات والإجراءات بمصطلح نظم الرقابة Controls وهى معاً جميعاً تكون نظام الرقابة الداخلية للمنشأة .

فى عام ١٩٩٢ تم نشر دراسة هامة عن نظام الرقابة الداخلية عرفت بالإطار العام المتكامل لنظام الرقابة Internal Control-Integrated Framework ، وقد تـــم الإشارة الى تلك الدراسة بتقرير كوزو Coso Report ، وفى عام ١٩٩٥ أصـــدر مجـــلس معاييـــر المراجعة إيضاح معايير المراجعة رقم ٧٨ الذى عدل بالإيضـــاح رقـــم ٥٥ وتبنى تعريف ووصف للرقابة الداخلية التى تضمنها تقرير

كـــوزو . حيـــث إعـــتمد إهتمام الإدارة المحدد فى ذلك الكتاب على ذلك التقرير وبالتالى إيضاح معايير المراجعة .

بوجه عام يجب أن تكون تكلفة تصميم نظم الرقابة مبررة إقتصادياً بمعنى أنـــه يجـــب أن تتم الموازنة بين تكاليف تلك النظم والعوائد المتوقع الحصول عـــليها، وتـــبدو أحد العوائد بالنسبة للإدارة فى تخفيض تكلفة المراجعة عندما يقـــوم المـــراجع بـــتقييم نظم الرقابة الداخلية بأنها جيدة أو عندما يقوم بتقييم مخاطـــر الـــرقابة بشـــكل منخفض [1] . بصفة عامة للإدارة ثلاثة إهتمامات رئيسية أو أهداف أساسية عند تصميم نظم الرقابة الداخلية الفعالة هى :-

١- إمكانية الإعتماد على التقارير المالية Reliability of Financial Reporting

فـــالإدارة تعتـــبر مســـئولة عـــن إعداد قوائم مالية للمستثمرين والدائنين والمســـتخدمين الآخرين ، وتتحمل الإدارة مسئولية قانونية ومهنية عن وضع تـــأكيد على أن المعلومات المتضمنة فى تلك القوائم قد تم عرضها بعدالة طبقاً لمتطلبات التقرير على سبيل المثال مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها .

٢- كفاية وفعالية العمليات Efficiency and Effectiveness of Operations

إن الهـــدف مـــن وضع أساليب وإجراءات رقابية داخل المنشأة فى تشجيع الإستخدام الكفء والفعال لمواردها (بما فيها الأفراد) ولتعظيم أهداف المنشأة، ولاشـــك أن أحد الأدوار الهامة لتلك النظم يتمثل فى توفير معلومات دقيقة تمكن مـــن إتخـــاذ القـــرارات الداخلية . على سبيل المثال فإن تحديد السعر لمنتجات الشركة يتأسس على المعلومات الخاصة بتكلفة صنع تلك المنتجات .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، إستخدام نموذج البرمجة العددية المختلطة ذات الإحتمال المفيد فى تصميم وفحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية ، بحث منشور فى مجلة التجارة والتمويل ، كلية تجارة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

كما أن حماية الأصول والسجلات يعتبر دورا أخر هام للفعالية والكفاءة ، حيث قد تتعرض الأصول المادية للسرقة وسوء الإستخدام أو التدمير العرضى إلا إذا تـم حمايـتها عـن طريق إجراءات رقابية كافية ، نفس الحال يعتبر صـحيحا بالنسـبة للأصول غير المادية مثل حسابات المدينين ، كذلك الأمر بالنسـبة للمستندات الهامة (كالعقود) والسجلات (دفاتر اليوميات وحسابات الأسـتاذ) . وتـزداد أهمية حماية الأصول والسجلات وتتعاظم عند إستخدام الشـركة لـنظم الحاسبات الإلكترونية ، حيث يتم تخزين مقادير ضخمة من المعـلومات داخـل وسـائط الحاسـب والتى يمكن أن يتم تدميرها إذا لم يتم الحـرص عـلى وقايتها . أيضا تؤثر حماية السجلات المحاسبية على إمكانية الإعتماد على التقارير المالية .

١/٢/٢ طبيعة وأهمية نظم الرقابة الداخلية للمراجع Auditor's Concerns

حتى يمكن للمراجع إبداء رأيه فى مدى عدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على تقييم مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية فى منع وإكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية المرتبطة بالعمليات المحاسبية المستخدمة فى إنتاج تلك القوائم ، بالإضافة الى مدى كفاءة إختبارات التحقق الأساسية فى تحقيق التأكيدات الواردة بالقوائم المالية .

هذا وينص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى على أنه يجب على المراجع القيام بدراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية كأساس للإعتماد عليه ولتحديد مدى وطبيعة إختبارات التحقق الأساسية حتى يتم تكوين أساس لإبداء رأيه على القوائم المالية .

ولاشك أن دراسة المراجع وتقييمه لهيكل الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات التحقق الأساسية ، حيث عندما تكون نظم الرقابة الداخلية قوية فإن المراجع يعتمد بدرجة أقل على إختبارات التحقق من العمليات والأرصدة والعكس صحيح .

عموما تعتبر دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة هامة للمراجعين ، وقد تم تضمين ذلك صراحة فى معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، ولاسيما من حيث تأثيرها على إمكانية الإعتماد على إعداد التقارير والقوائم المالية . عموما تتحدد إهتمامات المراجع فى دراسة وتقييم الرقابة الداخلية فيما يلى :-

١- إمكانية الإعتماد على التقارير المالية

Reliability of Financial Reporting

حتى يتم تحقيق المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى يهتم المراجع بشكل رئيسى بنظم الرقابة الداخلية التى ترتبط بالهدف الأول للإدارة الذى تضعه على نظم الرقابة الداخلية وهو إمكانية الإعتماد على التقارير المالية . حيث يؤثر ذلك مباشرة على القوائم المالية وتأكيداتها Assertions المرتبطة بها ، ولذلك فهى تؤثر على هدف المراجع الخاص بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة أم لا . ومن غير المحتمل أن تعكس القوائم المالية على وجه صحيح المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها إذا ما كانت نظم الرقابة الداخلية التى تؤثر على إمكانية الإعتماد على التقارير المالية غير كافية ، ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية يمكن أن يتم عرضها بعدالة حتى لو كانت نظم الرقابة الداخلية لم تعزز كفاءة وفعالية عمليات الشركة .

- وحيث أن المراجعين عليهم مسئولية هامة فى إكتشاف التضليل الجوهرى بالتقارير المالية وسوء إستخدام الأصول (الغش) والتصرفات غير القانونية ذات الأثر المباشر ، لذلك فيجب عليهم أن يهتموا بنظم الرقابة الداخلية للعميل الخاصة بحماية الأصول أو تلك المرتبطة بالإلتزام بالقوانين واللوائح ولاسيما إذا كانت تؤثر على عدالة القوائم المالية .

وجدير بالذكر فإن المراجعين يجب أن يركزون على نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بإمكانية الإعتماد على البيانات المعدة لأغراض التقرير الخارجى ، أما نظم الرقابة الداخلية التى تؤثر على المعلومات الداخلية للإدارة مثل تلك المرتبطة بإعداد الموازنات أو تقارير الأداء الداخلى فإنه يجب ألا يتم تجاهلها على الإطلاق ، حيث أن تلك الأنواع من المعلومات غالبا ما تكون مصادر هامة كدليل إثبات يمكن أن تساعد المراجع على تقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة أم لا ، فإذا ما تم إعتبار أن نظم الرقابة الداخلية على تلك التقارير الداخلية غير كافية ، من ثم فإن قيمة التقارير عموما ما تنخفض .

٢- التأكيد على نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بمجموعة العمليات

Emphasis on Controls Over Classes of Transactions

يتمثل تركيز المراجعين الأساسى على نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بمجموعة العمليات وليست على أرصدة الحساب ، والسبب وراء ذلك يتمثل فى أن دقة مخرجات النظام المحاسبى (أرصدة الحساب) تعتمد بشكل كبير على دقة المدخلات وعمليات المعالجة (العمليات المالية) ، على سبيل المثال إذا ما كانت البضائع المباعة ، أو الوحدات التى تم شحنها أو أسعار البيع للوحدة بها أخطاء عند مطالبة العملاء بالقيمة المستحقة ، فإن كل من المبيعات

وحسابات المدينين سوف يتم تحريفهما . وإذا ما كانت نظم الرقابة الداخلية كافية بشكل يمكن من التأكد من أن المطالبات والمتحصلات النقدية ومرتجعات ومسموحات المبيعات والتسويات كانت صحيحة فإن أرصدة نهاية الفترة لحسابات المدينين ستكون من الأرجح صحيحة أيضا .

لذلك فعند دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة ، يهتم المراجعون بشكل كبير رئيسى بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ، ويوضح الجدول رقم (١/١) أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات .

ومع ذلك فأثناء دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة لا يتجاهل المراجع نظم الرقابة الداخلية على أرصدة الحساب ، على سبيل المثال فإن أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية عادة ما لا يكون لها تأثير على ثلاثة من أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحساب وهى بالتحديد القيمة القابلة للتحقق Realizable ، والحقوق والإلتزامات Rights and Obligations والعرض والإفصاح Presentation and Disclosure ، ومن المحتمل أن يقوم المراجع بإجراء تقييم منفصل ليقرر ما إذا كانت الإدارة قد طبقت نظم الرقابة الداخلية على كل من تلك الأهداف الثلاثة لأرصدة الحساب أم لا .

٣- المراجع وتجزئة نظم الرقابة الداخلية على أساس دورات العمليات

The Auditor and Controls Segmenting Based on Cycles

حتى يمكن للمراجع فهم وإدراك مدى تأثير نظم الرقابة الداخلية على إختبارات عملية المراجعة ، يجب أولا أن يقوم بتجزئة نظام الرقابة الى عدد من المكونات ، ثم يقوم بدراسة وتقييم كل منها ، وبذلك المنهج يمكن للمراجع وضع مجموعة شاملة من إجراءات وإختبارات مراجعة تلك المكونات .

جدول رقم (١/١)

أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات	أهداف المراجعة العامة المرتبطة بعمليات المبيعات
١- الوجود Existence :	
- إن العمليات المالية المسجلة موجودة .	- إن المبيعات المسجلة هى المنتجات التى تم شحنها للعملاء القائمين .
٢- الشمول Completeness :	
- إن العمليات المالية القائمة قد تم تسجيلها .	- إن عمليات المبيعات القائمة قد تم تسجيلها .
٣- الدقة Accuracy :	
- إن العمليات المسجلة قد تم تحديدها عند قيمتها الصحيحة .	- إن عمليات المبيعات المسجلة مطابقة لقيمة البضائع التى تم شحنها وقد تحدد قيمتها فى المطالبة بشكل صحيح وتم تسجيلها على النحو الصحيح .
٤- التبويب Classification :	
- إن العمليات المالية قد تم تبويبها بشكل ملائم .	- إن عمليات المبيعات قد تم تبويبها بشكل ملائم .
٥- التوقيت Timing :	
- إن العمليات المالية قد تم تسجيلها فى التواريخ الصحيحة .	- إن عمليات المبيعات قد تم تسجيلها فى التواريخ الصحيحة .
٦- الترحيل والتلخيص : Posting and Summarization	
- إن العمليات المالية المسجلة قد تم تضمينها بشكل سليم داخل الملفات الرئيسية لحسابات المدينين وقد تم تلخيصها بشكل صحيح .	- إن عمليات المبيعات قد تم تضمينها بشكل سليم فى الملفات الرئيسية لحسابات المدينين وقد تم تلخيصها بشكل صحيح .

بصفة عامة ترتبط تلك المكونات بأنشطة المنشأة ، حيث يطلق على كل مجموعة إصطلاح دورة Cycle ، حيث تغطى كل دورة مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة والمتبادلة التأثير فيما بينها البعض.

فى كلمات أخرى يتم أداء عمليات المراجعة عن طريق تقسيم القوائم المالية الى قطاعات أو مكونات أصغر . عملية التقسيم أو التجزئة هذه تجعل عملية المراجعة أكثر قابلية لإدارتها كما أنها تساعد فى تخصيص المهام على أعضاء مختلفين لفريق المراجعة . على سبيل المثال فإن معظم المراجعين يتعاملون مع الأصول الثابتة وأوراق الدفع على أنها قطاعات مختلفة . ويتم مراجعة كل قطاع بشكل مستقل ، إلا أنه يجب ألا يتم التعامل مع أنها لا تعتمد على بعضها تماما . على سبيل المثال فإن مراجعة الأصول الثابتة قد تكشف عن أوراق دفع غير مسجلة ، وبعد أن يتم إتمام عملية مراجعة كل قطاع متضمنة العلاقات المتداخلة مع القطاعات الأخرى ، يتم المزج والربط بين النتائج ، ويتم التوصل الى نتيجة معينة فى النهاية بخصوص القوائم المالية كوحدة واحدة Financial Statement Taken as a Whole .

بصفة عامة توجد عدة طرق مختلفة لتجزئة عملية المراجعة Segmenting an audit . فقد يتم التعامل مع رصيد كل حساب فى القوائم المالية كقطاع مستقل ، إلا أن تجزئة عملية المراجعة بتلك الوسيلة تعتبر عادة طريقة لا تتميز بالكفاءة ، حيث أنها قد تؤدى الى مراجعة مستقلة لبعض الحسابات المرتبطة بشكل وثيق على سبيل المثال المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .

بصفة عامة ترتبط تلك المكونات بأنشطة المنشأة ، حيث يطلق على كل مجموعة إصطلاح دورة Cycle ،حيث تغطى كل دورة مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة والمتبادلة التأثير فيما بينها البعض . وفى هذا

الخصوص فقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى التجميع الآتى لدورة العمليات الخمسة والحسابات ذات الصلة تسهيلا لعملية دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية فى ضوء علاقتها بعملية المراجعة :-

١- دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية **Revenues and Collections Cycle** .

٢- دورة المشتريات والمدفوعات النقدية **Acquisitions and Payments Cycle** .

٣- دورة الأجور والأفراد **Payroll and Personnel Cycle** .

٤- دورة التحويل والإنتاج **Conversion and Production Cycle** والتى يتم تقسيمها الى دورة المخزون والتخزين **Inventory and Warehousing Cycle** ودورة الأصول الثابتة **Fixed Assets Cycle** .

٥- دورة التمويل أو حيازة الأموال وإعادة سدادها **Capital Acquisition and Repayment or Financing Cycle** .

وقد أشارت اللجنة المنبثقة من المجمع الأمريكى الى أنه فى الواقع العملى قد تختلف مسميات ومحتويات تلك الدورة بسبب إختلاف طبيعة ونوعية منشآت الأعمال ، ومن ثم فقد تم ترك حرية التصرف للمراجع فى مثل تلك الحالات حسب خبرته وتقديره وحكمه الشخصى . بعبارة أخرى يمكن إتباع التبويب والتصنيف السابق لدورات العمليات **Transactions Cycle** فى المنشآت الصناعية وأيضا مؤسسات الخدمات مثل البنوك ومؤسسات الإدخار وشركات التأمين والمستشفيات .

بصفة عامة تتمثل أحد الطرق الشائعة الإستخدام لتقسيم عملية المراجعة فى تحديد أنواع (أو مجموعات) من العمليات وأرصدة الحساب المرتبطة ببعضها بشكل وثيق فى نفس القطاع . ويطلق على ذلك الإجراء بمدخل الدورات **Cycle Approach**،على سبيل المثال تعتبر عمليات المبيعات ، ومرتجعات ومسموحات المبيعات ، والمتحصلات النقدية وتسويات الحسابات غير القابلة للتحصيل – أربعة مجموعات من العمليات المالية التى تجعل حسابات المدينين تزيد أو تنخفض ، ولذلك فهى تمثل كافة أجزاء دورة المبيعات والمتحصلات **Sales and Collection Cycle** ، وبالمثل فإن عمليات الأجور والرواتب والأجور المستحقة تعتبر جزء من دورة الأجور والأفراد **Payroll and Personnel Cycle** .

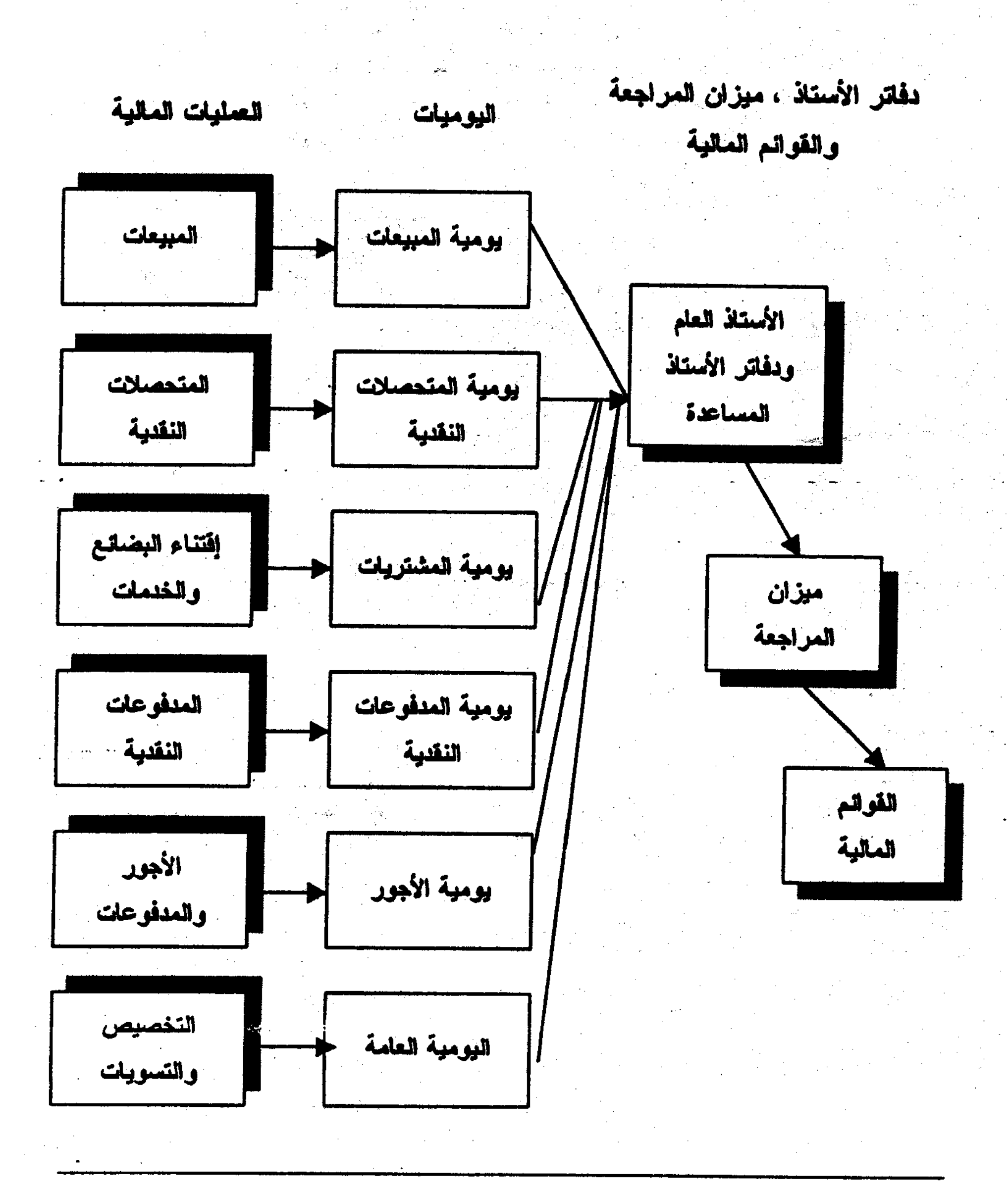
ولاشك أن المنطق وراء إستخدام مدخل الدورات يمكن إدراكه عن طريق تصور المنهجية الخاصة بتسجيل العمليات المالية فى اليومية وتلخيصها فى الأستاذ العام والقوائم المالية . يوضح الشكل البيانى رقم (٢/١) ذلك التدفق ، حيث يتضح أن منهج الدورات يربط بين العمليات المالية المسجلة فى اليوميات المختلفة مع أرصدة حسابات الأستاذ العام التى تنتج من تلك العمليات .

كما يوضح أيضا الجدول رقم (٢/١) الدورات المستخدمة ، حيث يتضح منه دفاتر اليومية المرتبطة بكل دورة بالإضافة الى حسابات القوائم المالية المتضمنة وذات الصلة . وفيما يلى عديد من الملاحظات الجديرة بالإعتبار بخلاف ما تضمنه الجدول السابق :-

١- قد يتم تضمين كافة حسابات الأستاذ العام ودفاتر اليومية مرة واحدة على الأقل ، إلا أنه فى الواقع العملى قد يختلف عدد وعناوين اليوميات وحسابات الأستاذ العام التى يتم تضمينها .

شكل رقم (٢/١)

تدفق العمليات من اليوميات الى القوائم المالية



جدول رقم (٢/١)

الدورات المطبقة واليوميات وحسابات الأستاذ العام المرتبطة

الدورة	دفاتر اليومية المرتبطة بالدورة	حسابات الأستاذ العام المتضمنة فى الدورة: قائمة المركز المالى	حسابات الأستاذ العام المتضمنة فى الدورة: قائمة الدخل
دورة المبيعات والمتحصلات النقدية	- يومية المبيعات . - يومية المتحصلات النقدية . - اليومية العامة .	- النقدية لدى البنوك . - حسابات المدينين التجارية. - حسابات المدينين الأخرى. - مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .	- المبيعات . -مرتجعات ومسموحات المبيعات. - مصروف الديون المعدومة.
دورة المشتريات والمدفوعات النقدية	- يومية المشتريات . -يومية المدفوعات النقدية. - اليومية العامة .	- النقدية لدى البنوك . - المخزون . - المصروفات المدفوعة مقدما . - الأراضى . - المبانى . - الأجهزة . - الأثاث والتركيبات . - الإهلاك المتجمع . - حسابات الدائنين التجارية . - الإلتزامات المستحقة الأخرى. - مصلحة الضرائب .	- الدعاية والإعلان . - مصروفات تنشيط المبيعات. - مصروفات بيعية متنوعة . - مصروفات سفر وتسويق . - أدوات كتابية ومطبوعات . - مصروفات تليفون وفاكس . - اشتراكات ورسوم . - ضرائب . - اهلاك . - ايجارات . - مصروفات وأتعاب قضائية. - أتعاب مهنية ومراجعة . - تأمين . - اصلاح وصيانة . - مصروفات عمومية متنوعة. - ضرائب الدخل .
دورة الأجور والأفراد	- يومية الأجور . - اليومية العامة .	- النقدية لدى البنوك . - الأجور المستحقة . - ضرائب الأجور المستحقة .	- مرتبات وعمولات . - ضرائب أجور المبيعات . - مرتبات الإداريين . - ضرائب الرواتب الإدارية .
دورة المخزون والتخزين	- يومية المشتريات . - يومية المبيعات . - اليومية العامة .	- المخزون .	- تكلفة البضاعة المباعة . - مصروف الفائدة .
دورة الحصول على الأموال وإعادة السداد	- يومية المشتريات . -يومية المدفوعات النقدية. - اليومية العامة .	- النقدية لدى البنوك . - أوراق الدفع . - أوراق دفع طويلة الأجل .	- فائدة مستحقة . - أسهم رأس المال . - الأرباح المحتجزة . - توزيعات الأرباح المستحقة.

٢- يتم تضمين بعض دفاتر اليومية وحسابات الأستاذ العام فى أكثر من دورة، وعندما يحدث هذا فإن ذلك يعنى أن اليومية تستخدم لتسجيل العمليات من أكثر من دورة واحدة ، ويشير ذلك للعلاقة الموجودة بين الدورات ، ويعتبر دفتر أستاذ النقدية هو أكثر حسابات الأستاذ العام أهمية من حيث تضمينه وتأثيره على عديد من الدورات (النقدية بالبنك) ، حيث يرتبط حساب النقدية بالأستاذ العام بمعظم الدورات ويقوم بعمل علاقة متبادلة معها .

٣- ترتبط دورة الحصول على رأس المال وإعادة السداد **Capital Acquisition and Repayment Cycle** بشكل وثيق بدورة المشتريات والمدفوعات **Acquisition and Payment Cycle** . حيث يتم إستخدام نفس اليوميات الثلاثة لتسجيل العمليات لكلا الدورتين وتعتبر العمليات المالية متماثلة . وجير بالذكر فإن هناك سببين لمعالجة دورة الحصول على الأموال وإعادة السداد بشكل مستقل عن دورة شراء البضائع والخدمات هما :-

١- أن العمليات المالية ترتبط بتمويل الشركة وليس بعملياتها .

٢- أن معظم حسابات دورة الحصول على الأموال وإعادة السداد (أو دورة التمويل) تتضمن بضعة عمليات قليلة رغما عن أن كل منها غالبا ما تكون جوهرية تماما ولذلك يجب أن يتم مراجعتها بشكل مكثف .

٤- ترتبط دورة المخزون والتخزين **The Inventory and Warehousing Cycle** بشكل وثيق بكافة الدورات الأخرى لاسيما إذا كانت الشركة محل المراجعة صناعية ، وتتضمن تكلفة المخزون المواد الخام (دورة

المشتريات والمدفوعات النقدية) ، العمل المباشر (دورة الأجور والأفراد) والمصروفات الصناعية غير المباشرة (دورتى المشتريات والمدفوعات النقدية والأجور والأفراد) ، ويتم تضمين عمليات بيع البضائع مع دورة المبيعات والمتحصلات النقدية . وحيث أن المخزون يعتبر جوهريا فى معظم الشركات الصناعية فمن الشائع أن يتم إقتراض الأموال مع إعتبار أن المخزون يمثل ضمانا لذلك الإقتراض ، وفى تلك الحالات فإن دورة الحصول على رأس المال وإعادة السداد ترتبط أيضا بدورة المخزون والتخزين.

ولاشك أن هناك إرتباط متبادل وعلاقة متشابكة بين تلك الدورات بعضها البعض يوضح الشكل البيانى رقم (١/٣) علاقة دورات أنشطة المنشأة ببعضها البعض .

ويقوم المراجع بدراسة وفهم كل من أجزاء نظم الرقابة الداخلية على حدة، ويتم أولا عمل فحص مبدئى لكل جزء من أجزاء النظام لتحديد ما إذا كان لدى العميل أساليب رقابة داخلية يمكن أن يعتمد عليها المراجع فى أداء وظيفته ومهامه ، حيث غالبا ما يبدأ نشاط المنشأة بالحصول على النقدية اللازمة من خلال دورة التمويل أو نظام الحصول على الأموال (من خلال حقوق الملكية كإصدار أسهم أو الحصول على قروض) ، وتستخدم النقدية فى شراء الأصول ودفع الرواتب والأجور وشراء المواد الأولية ، ويتم حصر تكلفة السلع الموجودة بالمخازن حتى يتم بيعها ويتم حساب تكلفة السلع المبيعة حيث تسجل فيه الأصول المتسلمة مقابل تلك السلع والتى غالبا ما تكون فى صورة نقدية أو فى صورة حسابات عملاء ، فإذا ما نتج عن عملية المبادلة بين أصول الشركة فائض نقدى فإنه يوزع على المساهمين فى صورة

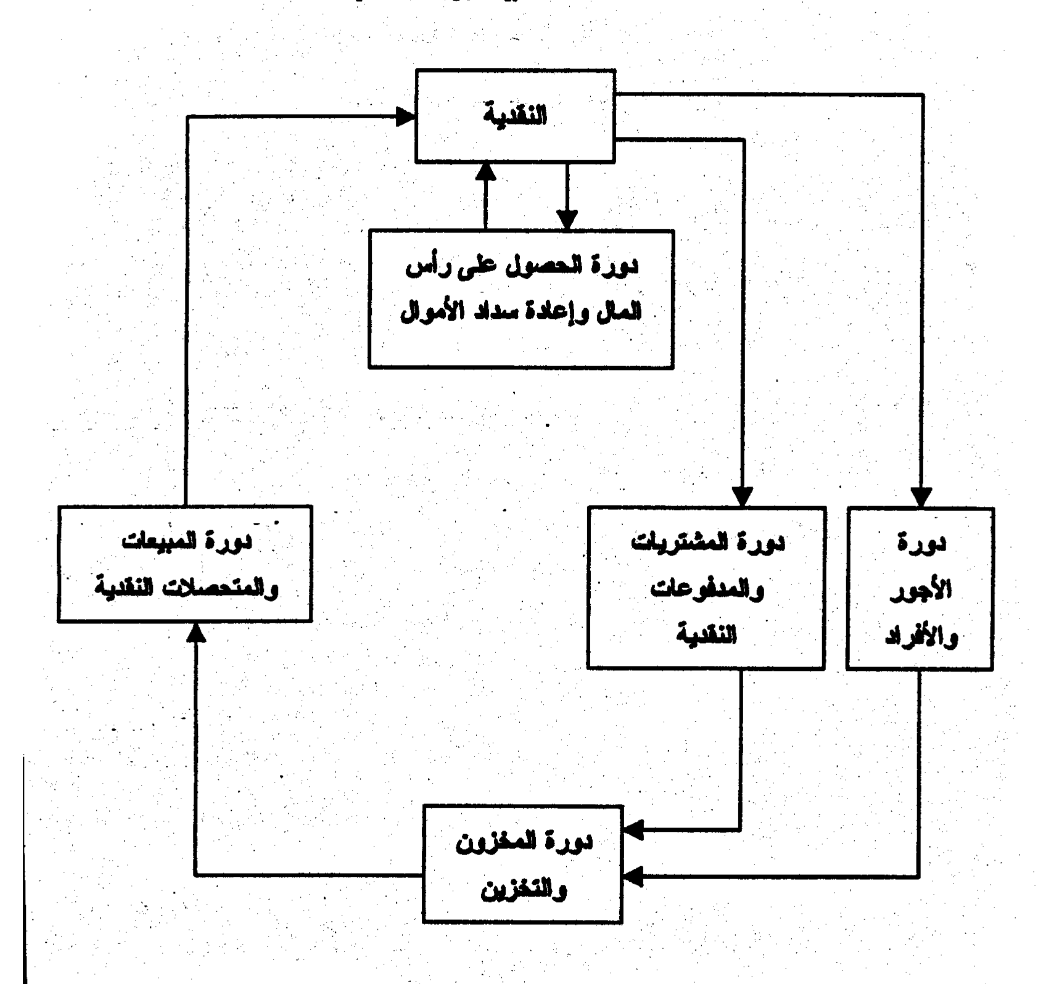
توزيعات أرباح نقدية أو تستغله الشركة فى شراء أصول أخرى توفر دخلا إضافيا مثل الإستثمارات قصيرة الأجل ، أما إذا كان مقدار النقدية الناتج عن عملية المبادلة غير كافيا لتلبية إحتياجات التشغيل النقدية فلا سبيل الا إفتراض أموالا إضافيا من المصادر المختلفة وهكذا يتضح مدى إرتباط المكونات المختلفة للنظم الفرعية بالمنشأة .

ويقوم المراجع بدراسة وتقييم كل من تلك الدورات ، حيث يقوم بفحص مبدئى لكل دورة لتحديد ما إذا كان لدى عميل المراجعة أساليب رقابة داخلية يمكن أن يعتمد عليها فى أداء مهامه ، وإذا ما تأكد من وجود أساليب رقابة سليمة على تلك الدورات ، يقوم المراجع بإجراء إختبارات إلتزام بإتباع الإجراءات الرقابية المقررة ، وبالتالى يمكن للمراجع تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإختبارات الأساسية اللازمة لفحص العمليات وأرصدة القوائم المالية [1] .

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، إجراءات وإختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٤ .

شكل رقم (٣/١)

العلاقات المتداخلة بين دورات العمليات



الفصل الثانى

مكونات ومتطلبات هيكل الرقابة الداخلية

الفصل الثانى

مكونات ومتطلبات هيكل الرقابة الداخلية

The Components and Requirements of Internal Control

مقدمة :-

يتكون هيكل الرقابة الداخلية فى الوحدات الإقتصادية طبقا لإيضاح معايير المراجعة رقم (٥٥) القسم (٣١٩) الصادر من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين من خمسة مكونات رئيسية هى :- (١) بيئة الرقابة Control Environment ، (٢) تقييم المخاطر Risk Assessment ، (٣) أنشطة الرقابة Control Activities،(٤) معالجة وتوصيل المعلومات Information Processing and Commumication ، (٥) المتابعة والمراقبة Moitoring .

وتعتبر تلك المكونات الخمسة قابلة للتطبيق على كل منشأة ، وهى ترتبط بشكل أساسى بكافة أنشطة المنشأة أو أى من وحداتها التشغيلية أو الوظيفية ، وتجدر الإشارة الى أن تحديد تلك المكونات يتوقف على حجم المنشأة والخصائص التنظيمية والملكية وطبيعة أعمال المنشأة وتكثيف وتعقيد أعمالها بالإضافة الى المتطلبات التنظيمية والقانونية التى تخضع لها .

يوضح الشكل رقم (٢/١) مكونات وخصائص هيكل الرقابة الداخلية الخمسة والتى تمكن المنشأة من تحقيق أهدافها . وتحقيقا لأهداف هذا الفصل فسوف يتم تخطيطه على النحو التالى :-

٢/١ بيئة الرقابة .

٢/٢ تقييم المخاطر المرتبطة بإعداد التقارير المالية .

٢/٣ أنشطة الرقابة .

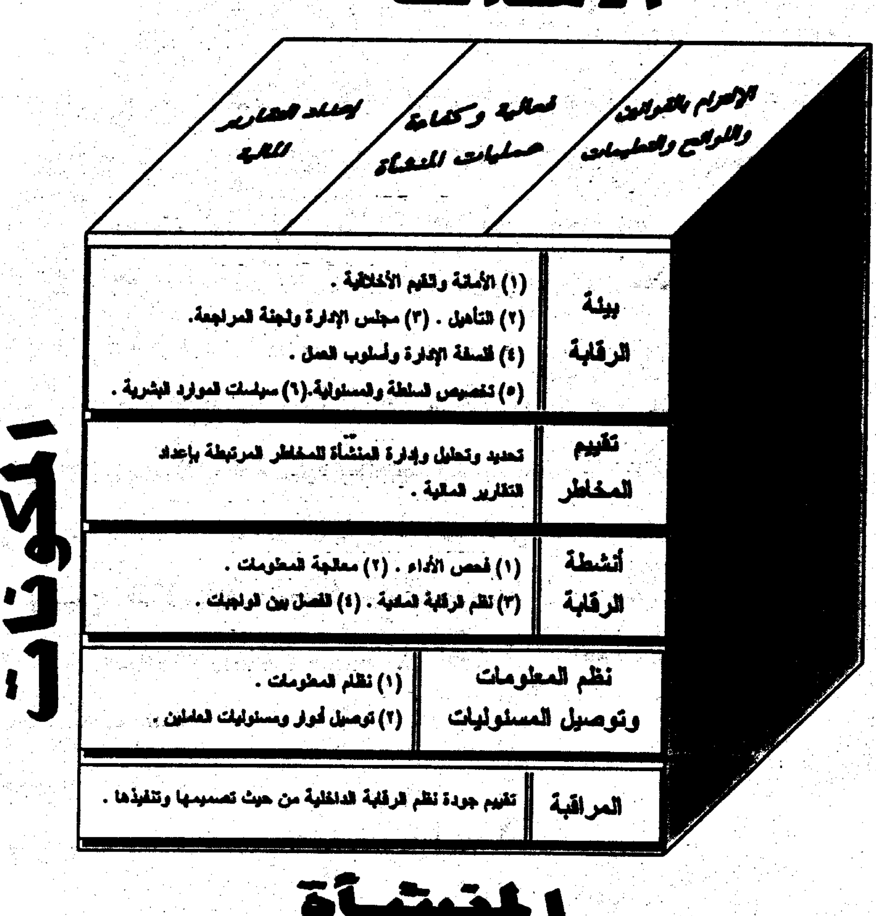
٢/٤ معالجة المعلومات وتوصيل الأدوار والمسئوليات.

٢/٥ المراقبة ومتابعة الأداء .

شكل رقم (٢/١)

مكونات هيكل الرقابة الداخلية

وعلاقتها بأهداف المنشأة



٢/١ بيئة الرقابة Control Environment

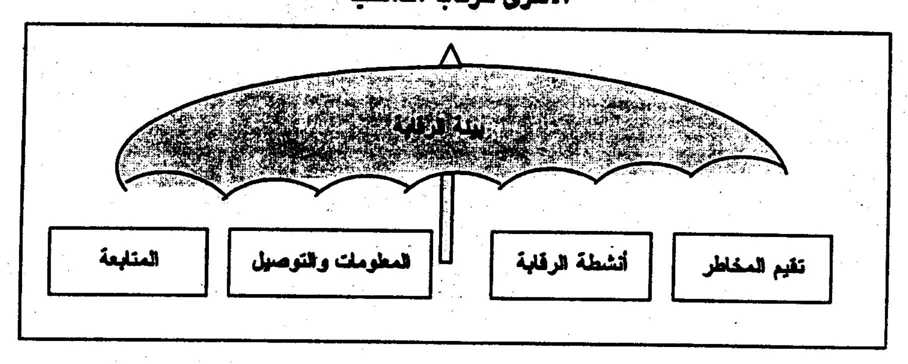
تمثل بيئة الرقابة الأثر المتجمع للإتجاهات العامة ووعى وتصرفات مجلس إدارة الشركة وإداراتها وملاكها على تحديد فعالية نظم الرقابة الداخلية أو تعزيزها أو أضعافها .

تحدد بيئة الرقابة وضع أسلوب التنظيم والأثار على الوعى الرقابى للعاملين . كما تؤثر على تحديد السياسات والإجراءات الإدارية المقررة ودرجة التمسك والإلتزام بتطبيقها ، ويمكن القول بأن بيئة الرقابة تمثل الأساس لكافة المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية . يصور الشكل البيانى رقم (٢/٢) المكونات الخمسة للرقابة الداخلية ، وتصوير بيئة الرقابة كمظلة للمكونات الأربعة الأخرى ، فبدون بيئة رقابة فعالة فمن غير المحتمل أن يترتب على المكونات الأخرى إجراءات رقابية فعالة بغض النظر عن جودتها.

شكل رقم (٢/٢)

بيئة الرقابة كمظلة للمكونات

الأخرى للرقابة الداخلية



ويمكن تقسيم بيئة الرقابة الـ [illegible]
[illegible] عناصر ومتغيرات أساسية هى :-

١- الأمانة والقيم الأخلاقية .   ٢- التأهيل .

٣- مجلس الإدارة ولجنة المراجعة .   ٤- فلسفة الإدارة واسلوب عملها .

٥- الهيكل التنظيمى .   ٦- تخصيص السلطة والمسئولية .

٧- سياسات وتطبيقات الموارد البشرية .

١- الأمانة والقيم الأخلاقية Integrity and Ethical Values

تعتبر الأمانة والقيم الأخلاقية للعاملين عناصر جوهرية لبيئة الرقابة لأنها تؤثر على تصميم وإدارة ومراقبة المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية .

بوجه عام يتم توصيل المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة للعاملين بها من خلال قوائم السياسات ودليل السلوك ونموذج الإدارة للسلوك الملائم ، وتتضمن تلك المعايير تصرفات الإدارة للحد من الإغواءات التى قد تحفز العاملين على إرتكاب تصرفات غير أمينة أو غير قانونية أو غير أخلاقية .

٢- التأهيل والكفاءة Commitment to Competence

تعتمد فعالية إجراءات الرقابة الداخلية على درجة كفاءة وتأهيل العاملين بالشركة . فلن ينجح نظام الرقابة فى تحقيق أهدافه الا فى ظل وجود كفاءة وأمانة للعاملين عند تأدية المسئوليات الموكلة اليهم ، ويتأتى ذلك بإمتلاك هؤلاء الأفراد للمعرفة والمهارات الفردية التى تحقق مهامهم بكفاءة ، ويتطلب ذلك إتباع الشركة لسياسات سليمة فى تعيين الموظفين الجدد أو فى ترقية موظفيها الحاليين أخذا فى الإعتبار متطلبات الوظيفة من مؤهلات ومهارات ومعرفة لإدارة تلك المهام .

٣- مجلس الإدارة ولجنة المراجعة

Board of Directors and Audit Commitee

يقع على مجلس الإدارة عبء مسئولية إختيار والحفاظ على نظام سليم للرقابة الداخلية ، وغالبا ما يعهد مجلس الإدارة الى لجنة المراجعة مسئولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وبالتالى تبنى نظم الرقابة الداخلية الملائمة .

عموما تم إنشاء لجان المراجعة بمقتضى قرار مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية عام ١٩٧٨ والذى ألزم الشركات الأمريكية التى تتداول أوراقها بالسوق بضرورة وجودها ، وهى تتكون من ثلاثة الى خمسة أعضاء لا يعتبرون أعضاء بمجلس إدارة الشركة ، فهم أعضاء خارجيين لا يشغلون أى منصب تنفيذى فى إدارة الشركة ، وهؤلاء ليس لهم أى علاقة أسرية أو مالية مع أى موظف أو مدير تنفيذى أو مسئول عن إدارة الشركة . وقد قرر مجلس إدارة سوق أمريكا للأوراق المالية فى عام ١٩٧٩ إستخدام لجان المراجعة وهو ما شجعته الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى فيما بعد .

وتهدف لجان المراجعة الى الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والإلتزام بتعليماتها ، وبذلك تساعد اللجنة مجلس الإدارة فى تلبية مسئولياته القانونية ، وكذلك العمل كحلقة وصل بين المجلس وكل من المراجعين الداخليين والخارجيين . ولعل أبرز وظائف لجان المراجعة هى :-

١- إعتماد تعيين أو تغيير أو إستمرار المراجع الخارجى فى الرقابة على حسابات الشركة .

٢- فحص نطاق مهمة المراجعة .

٣- تسليم وفحص نتائج المراجعة سواء الداخلية أم الخارجية متضمنة القوائم المالية وتقرير المراجع والتقارير الإضافية (كتقرير نتائج مراجعة نظم الرقابة الداخلية) .

٤- دراسة وإختبار السياسات المحاسبية .

٥- فحص توصيات المراجع الداخلى ولاسيما فى مجال الأمور الجوهرية المرتبطة بعملية المراجعة مثل نتائج فحص أنظمة الرقابة الداخلية غير الصحيحة .

٦- تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال الحفاظ على إستقلالية المراجع وتوفير فرصة إحتمال تنفيذ العميل لإقتراحات المراجع .

٧- تدعيم مركز الشركة الإقتصادى من خلال تزويد أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية لتحسين قرارات المجلس فى إدارة شئون الشركة .

٤- فلسفة الإدارة وأسلوب العمل

Management's Philosophy and Operating Style

من العوامل الهامة والمؤثرة على بيئة الرقابة فلسفة الإدارة وأسلوب عملها تجاه أخذ مخاطر الأعمال والرقابة عليها ، وإختيارها المتحفظ أو غير المتحفظ للسياسات المحاسبية البديلة ، بالإضافة الى وعيها وتحفظها عند إجراء وعمل التقديرات المحاسبية ، فضلا عن إتجاهها نحو عملية معالجة البيانات وأداء الوظيفة المحاسبية وتشغيل العاملين بها .

٥- الهيكل التنظيمى Organizational Structure

يستلزم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية خطة تنظيمية من شأنها تقسيم الشركة الى إدارات رئيسية وأخرى فرعية ملائمة ، وتحديد إختصاصات ومسئوليات كل إدارة بدقة ووضوح .

عموما يحدد الهيكل التنظيمى شكل وطبيعة الوحدات الإدارية التنظيمية ، متضمنة كيفية تنظيم عملية تشغيل ومعالجة البيانات والإدارات المرتبطة والوظائف المتعلقة بإعداد التقارير .

بوجه عام يوفر الهيكل التنظيمى للشركة الإطار العام الشامل للتخطيط والرقابة على أعمال الشركة . كما يوضح أيضا الخطوط العريضة للعلاقة بين السلطة والمسئولية . يوضح الشكل رقم (٢/٣) خريطة تنظيمية لإحدى الشركات .

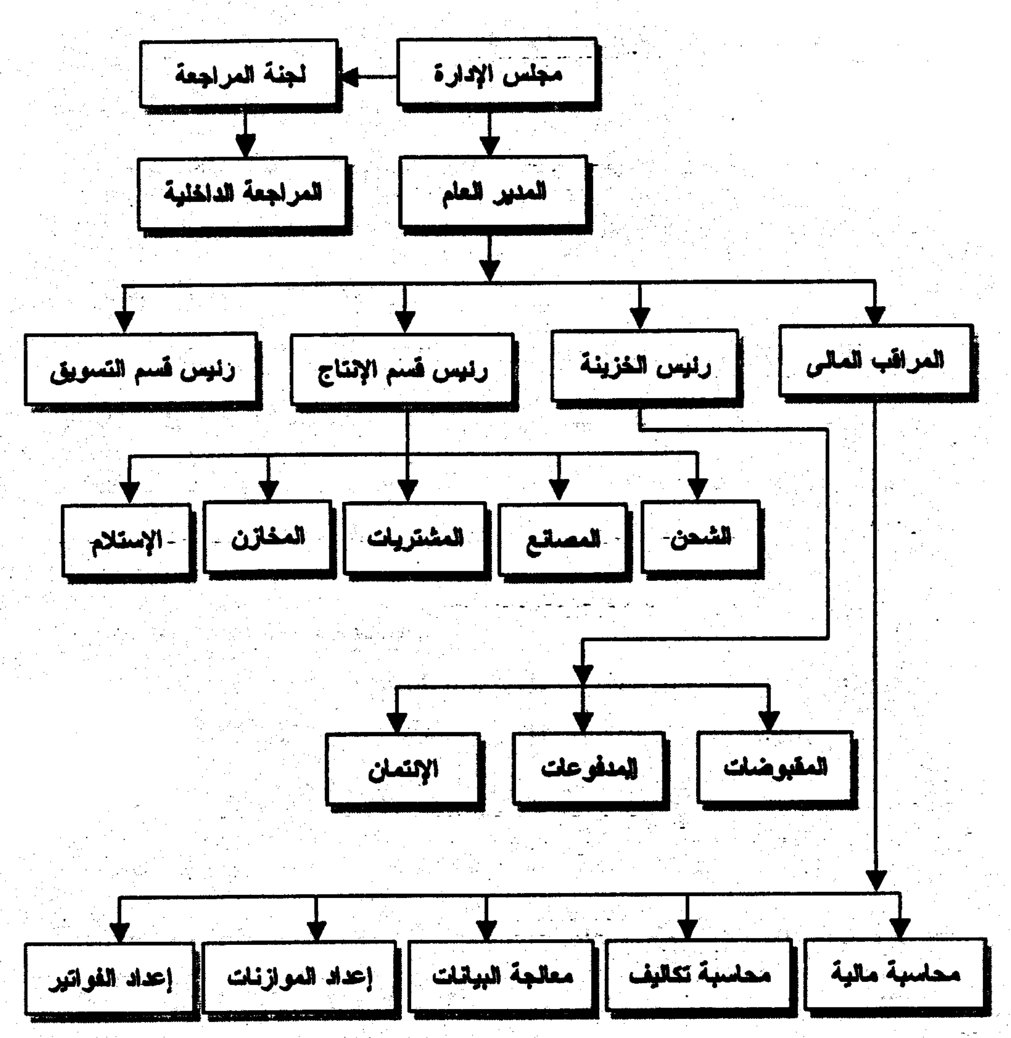
٦- تخصيص السلطة والمسئوليات

Assignment of Authority and Responsibility

عادة ما يتم أداء الوظائف المختلفة بالشركة عددا كبيرا من العاملين ، وحتى يمكن تحقيق الرقابة الفعالة على كل من تلك الوظائف ، يتعين أن تتم المحاسبة والمسائلة لشاغلى تلك الوظائف عن مجموعة الأصول والإلتزامات أو العمليات المرتبطة بهم . ويمكن تحقيق ذلك من خلال تخصيص مسئوليات محددة لأفراد معينة ، أو بعبارة أخرى تحديد الخطوط العريضة بين السلطة والمسئولية طبقا للهيكل التنظيمى للشركة .

شكل رقم (٣/٢-٢)

خريطة تنظيمية لإحدى الشركات



ويلاحظ تدفق خط السلطة من أعلى الى اسفل ، فى حين تتدفق خطوط المسئولية من أسفل الى أعلى ، ويعنى ذلك أن يكون موظفى الحسابات أمام المراقب المالى ، وأولئك الذين يحتفظون بالأصول (النقدية أو المخزون أو الآلات) مسئولين أمام مدير الإنتاج أو مدير الخزينة ، وعادة ما تستخدم الشركة دليل الإجراءات **Procedures manual** لتحديد وتعريف إختصاصات كل وظيفة **Jop Description** على قائمة الإختصاصات التى يقوم بأدائها شاغل الوظيفة . يوضح الشكل رقم (٢/٤) دليل إجراءات يحتوى على قائمة إختصاصات أمين الخزينة بالشركة (الصراف) .

٧- سياسات وتطبيقات الموارد البشرية

Human Resourses Policies and Practices

لاشك أن المستوى المرتفع لكفاءة وتأهيل العاملين وأمانتهم يؤثر على قدرة الشركة على تحقيق أهدافها التشغيلية وإعداد التقارير المالية .

ويتوقف تحديد ما إذا كان للعاملين بالشركة لديهم التأهيل والمهارات اللازمة على سياسات وإجراءات الشركة المرتبطة بتعيين وتدريب وتحفيز وترفيع وتقييم أداء العاملين والموظفين ، ويجب على إدارة الشركة أن تتأكد أيضا من أن الأفراد العاملين لديهم من الإمكانيات ما تؤهلهم للإضطلاع بمسئولياتهم .

٢/٢ تقييم المخاطر المرتبطة بإعداد التقارير المالية Risk Assessment

وهى تتمثل فى عملية تحديد وتحليل المنشأة وإدارتها للمخاطر الملائمة المرتبطة بإعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، على سبيل المثال كيفية أخذ المنشأة فى الإعتبار إحتمال وجود عمليات مالية غير مسجلة بالدفاتر ، أو تحديد وتحليل التقديرات المحاسبية التى ينبغى عملها فى القوائم المالية .

شكل رقم (٤/٢)

توصيف وظيفة أمين الخزينة (الصراف) كما تظهر بدليل الإجراءات

اسم الوظيفة : أمين الخزينة .

مسئول أمام : رئيس الخزينة .

ملخص المسئوليات : إستلام وإيداع كافة النقدية (عملات أو شيكات) المتسلمة بحسابات الشركة فى البنوك .

تفاصيل المسئوليات :-

١- إستلام كافة النقدية (عملات وشيكات) .

٢- إعداد إذن إستلام النقدية من صورتين عن كل عملية إستلام للنقدية ، تعطى صورة منها للشخص الذى قام بالسداد ، ويحتفظ الصراف بالصورة الأخرى .

٣- إعداد قائمة من ثلاثة صور يوميا بعد إنتهاء ساعات العمل بكافة أنواع النقدية المتسلمة خلال اليوم (عملات وشيكات) ، حيث ترسل صورة الى موظف الحسابات ، وترفق الثانية بقسيمة إيداع بالبنك ، بينما تحفظ الصورة الأخيرة بملف الصراف فى تسلسل تاريخى .

٤- إيداع كافة النقدية المتسلمة يوميا فى حسابات الشركة بالبنوك ، ويتم ذلك بإعداد قسيمة الإيداع من صورتين ، كما يجب مطابقتها مع قائمة النقدية المتسلمة عن الإيداع ويحتفظ البنك بصورة من قسيمة الإيداع ، اما الصورة الثانية فترفق بصورة قائمة النقدية المتسلمة التى يحتفظ بها الصراف .

وعموما تنجم تلك المخاطر من حدوث ظروف خارجية يمكن أن تؤثر عكسيا على قدرة المنشأة على تسجيل ومعالجة البيانات المالية والتقرير عنها بشكل يتفق مع التأكيدات المرتبطة بها بالقوائم المالية .

وبعد أن يتم تحديد تلك المخاطر يجب على الإدارة أن تقوم بدراسة مدى جوهرية وأهمية تلك المخاطر وإحتمالات حدوثها وطرق إدارتها ، ولاشك أن تقييم إدارة المنشأة للمخاطر المرتبطة بإعداد القوائم المالية يختلف عن دراسة وتقييم المراجع لمخاطر عملية مراجعة القوائم المالية ، حيث أن هدف الإدارة فى تقييم تلك المخاطر يرتكز على تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التى يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة ، بعبارة أخرى فإن تقييم الإدارة للمخاطر يعتبر جزء من تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية لتدنيه الأخطاء أو الغش ، فى حين يهدف المراجع عند تقييم المخاطر الى تحديد وتقييم المخاطر الحتمية **Inherent Risk** أو مخاطر الرقابة **Control Risk** بغرض تقييم مدى وجود وإحتمال لأحداث ترتيبات أو تعديلات هامة ومؤثرة عند مراجعة القوائم المالية، بعبارة أخرى فإن تقييم المراجعون للمخاطر يتم لأغراض تقرير أدلة الإثبات المطلوبة فى عملية المراجعة فإذا ما قامت الإدارة بتقييم المخاطر والإستجابة بفعالية لها ، فإن المراجع سوف يقوم بجمع أدلة إثبات أقل مقارنة بأدلة الإثبات التى سيحصل عليها عندما تفشل الإدارة فى تحديد أو الإستجابة الى المخاطر الجوهرية ، وعموما تنشأ تلك المخاطر أو قد تتغير بفعل عديد من الظروف التى لعل أبرزها ما يلى :-

١- التغيرات التى تحدث فى البيئة التنظيمية أو التشغيلية التى قد تؤدى الى وجود ضغوط تنافسية أو أية مخاطر أخرى .

٢- تعيين عاملين وموظفين جدد ذو وعى وتركيز مختلف فى فهم هيكل الرقابة الداخلية .

٣- حدوث تغيرات هامة أو سريعة فى نظم معلومات المنشأة .

٤- حدوث نمو مؤثر وسريع لأعمال المنشأة .

٥- إدخال تكنولوجيا جديدة فى عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات .

٦- إدخال خطوط جديدة فى الصناعة أو العمليات ليس للمنشأة خبرة كبيرة بها .

٧- توسع المنشأة أو حصولها على عمليات فى بيئة أجنبية .

٨- إختيار مبادئ محاسبية جديدة أو التغيير فى تطبيق المبادئ المحاسبية.

٢/٣ أنشطة الرقابة Control Activities

وهى تتمثل فى السياسات والإجراءات التى تحددها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة . وعادة ما تكون لتلك الأنشطة أهداف عديدة كما يتم تطبيقها عند مستويات مختلفة داخل المنشأة ، وهى تمتد لأبعد من مجرد النظام المحاسبى وتطبيقاته الذى يضمن إتباع قوائم مالية دقيقة وذات مصداقية ، ويمكن القول بأن أنشطة الرقابة تتضمن عمليات فحص الأداء Performance Review ، ومعالجة المعلومات Information Processing ، ونظم الرقابة المادية Physical Controls ، بالإضافة الى الفصل بين الواجبات Segregation of Duties .

١ – فحص الأداء Performance Review

تعتمد إدارة الشركة عند فحص الأداء لأغراض التقييم على البيانات المحاسبية والتشغيلية ، وفى ضوء ذلك الفحص يتم إتخاذ الإجراءات والتصرفات التصحيحية . وعموما تتضمن عملية فحص الأداء ما يلى :-

أ- مقارنة الأداء للفحص أو النتائج التشغيلية مع المتوقع أو النتائج المتوقعة أو المقدرة عن طريق الموازنات أو مع الأداء أو النتائج فى الفترات السابقة أو مع بيانات الصناعة والمنافسين .

ولإجراء تلك المقارنات قد يتم إستخدام كافة الأنواع المختلفة من البيانات المرتبطة ببعضها سواء أكانت مالية أم غير مالية لأداء تحليل المؤشرات او النسب المالية .

ب- تحليل مؤشرات الأداء وفحص الإنحرافات عن البيانات التشغيلية أو المالية المتوقعة أو المرغوب فيها ، على سبيل المثال تقرير فحص الإنحرافات فى الكمية أو سعر الشراء أو النسبة المئوية للمرتجعات .

جـ- فحص الأداء الوظيفى المرتبط بالنشاط ، على سبيل المثال الأداء المرتبط بأداء المدير المسئول عن منح قروض العملاء فى البنوك ، عن طريق مقارنته بمعيار أو مقياس محدد ، على سبيل المثال أهداف مخططة أو مقاييس إحصائية أو إقتصادية .

٢- معالجة المعلومات Information Processing

يمكن تقسيم أنشطة الرقابة الخاصة بتشغيل ومعالجة العمليات الى ثلاثة مجموعات هى التصديق السليم للعمليات المالية ، وتصميم وإستخدام مستندات وسجلات كافية بالإضافة الى الضبط الداخلى المستقل عن الأداء .

أ- التصديق السليم للعمليات المالية

Proper Authorization of Transactions

تعتبر إجراءات التصديق وإعتماد العمليات ذات أهمية فى تقسيم مسئولية تنفيذ خطوات عملية ما على عدد من الأفراد ، ويجب أن ينص فى دليل

الإجراءات بشكل واضح على المسئوليات المرتبطة بإجراءات التصديق والإعتماد ، كما يجب إستخدام مستندات ملائمة تحمل توقيع من له سلطة التصديق والإعتماد فى تنفيذ العمليات .

عادة ما تقوم الشركة بتحديد سياسات تتعلق بالمستوى الإدارى الذى يمكن أن يصدق على العمليات المالية بمنحها السلطة للتصرف نيابة عن الشركة ويعتمد ذلك على جوهرية العملية المالية ، حيث كلما زادت جوهريتها وأهميتها للشركة . كلما إرتفع المستوى الإدارى المطلوب أن يصدق عليها ، وغالبا ما يكون للإدارة العليا سلطة التصديق على العمليات المالية الأكثر جوهرية .

وقد تكون سلطة التصديق عامة أو محددة ، حيث يتم عمل التصديق العام عن طريق تحديد السياسة أو الظروف العامة التى فى ظلها يتم التصديق على النشاط ، ويقوم المرؤسين بتطبيق ذلك التصديق العام عن طريق الموافقة على العمليات فى حدود سياسة التصديق المقررة ، فعن طريق تحديد قائمة للأسعار توفر الإدارة التصديق العام على بيع السلع والمنتجات عند أسعار معينة ، أما سلطة التصديق المحددة فتكون ضرورية للعمليات المالية غير الدورية ، على سبيل المثال يستلزم الحصول على قروض طويلة الأجل لأغراض التوسع الحصول على سلطة تصديق محددة .

وغالبا ما يتم توثيق المسئولية عن التصديق على العمليات المالية فى دليل السياسات والإجراءات وتوصيف الوظائف .

ب- تصميم وإستخدام مستندات وسجلات كافية

Design and use Adequate Records and Documents

يتعين على الشركات أن تقوم بتصميم مستندات وسجلات كافية لتسجيل الحقائق الإقتصادية المرتبطة بالعمليات المالية لأغراض تسجيل قيمتها على وجه

سليم . وإذا كانت إجراءات التصديق والموافقة تمثل نظم الرقابة الداخلية الأولى على العمليات المالية فإن المستندات غالبا ما توفر توقيع بخط مكتوب يفيد التصديق والموافقة على العملية ، مما يسهل من تسجيلها على وجه صحيح .

ويشار الى المستند الذى يصف العملية فى ظل بيئة التشغيل اليدوية بمصطلح المستند الأصلى Source Document حيث يوفر الأساس لتسجيل العملية المالية فى السجلات المحاسبية .

٣- نظم الرقابة المادية Physical Controls

تتضمن نظم الرقابة المادية الأنشطة التى تضمن الأمن المادى للأصول متضمنة حماية السجلات وحظر الإقتراب من برامج الحاسب وملفات البيانات.

بصفة عامة يجب أن تتوفر لدى الشركة الإمكانيات اللازمة لحماية ووقاية كل من الأصول والسجلات من التلف أو الفساد أو الضياع ، حيث يجب أن تتبع الشركة سياسة سليمة لصيانة الآلات والمعدات لتفادى فقد منافعها فى وقت مبكر ، كما يجب أن يتم تخزين المواد الأولية بشكل جديد وبطريقة مرتبة ومنظمة حتى يسهل الوصول اليها وكذلك لحمايتها من الضياع أو سوء الإستخدام أو السرقة . كما ينبغى الإحتفاظ بالسجلات فى أماكن من شأنها التقليل من إحتمال إدخال تعديلات فى محتوياتها أو إصابتها بالتلف .

٤- الفصل بين المسئوليات Segregation of Duties

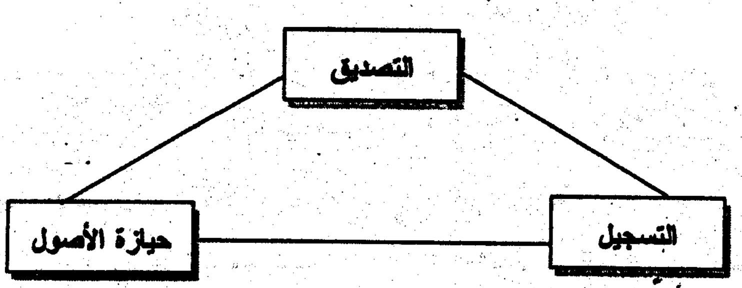
يجب على الشركة الفصل بين مسئوليات العاملين بها من أجل تقليل إحتمال الغش أو حدوث أخطاء غير متعمدة فى البيانات المحاسبية ، بإفتراض عدم وجود تواطؤ بين موظفين أو أكثر فى تنفيذ التلاعب أو إخفاء أى أخطاء متعمدة .

إن الفصل بين المسئوليات يعتمد على الفصل بين ثلاثة وظائف يوضحها الشكل رقم (٢/٥) هى :-

- الإحتفاظ بالأصل أو أو حيازته Custody .
- سلطة التصديق على العمليات Authorization .
- تسجيل العمليات المالية فى الدفاتر Record Bookkeeping .

شكل رقم (٢/٥)

النظام الأمثل للفصل بين المسئوليات



فالصراف الذى يقوم بإستلام وصرف النقدية على سبيل المثال يكون مسئولا عن الإحتفاظ بالأصل ، كما تتمثل مسئولية حيازة الأصل كذلك فى القدرة على إنشاء المستندات الضرورية للحصول على أو التخلص من الأصل مثلها فى ذلك مثل الإحتفاظ بالأصل ذاته وتداوله ، وبناء على ذلك تقع على رئيس الخزانة وكافة العاملين بقسمة (الصرافين وموظفى إعداد شيكات الصرف ومدير الإئتمان) مسئولية الإحتفاظ وحيازة النقدية .

أما مسئولية التسجيل فى الدفاتر فيقوم بها المراقب المالى أو مدير الحسابات وكافة العاملين تحت إشرافه ، وإذا لم تفصل إختصاصات المسئول

عن الإحتفاظ بالأصل عن تلك المسئول عن الإثبات فى السجلات فإنه لابد أن يتواطأ هذين الموظفين حتى يمكن لهما تنفيذ أى تلاعب أو مخالفات وإخفائها من السجلات ، لتوثيق بيانات السجلات مع الأصول الموجودة فعلا فى حيازة المسئول عنها ، ومن جهة أخرى فإذا ما قام نفس الموظف بالإحتفاظ بالأصل وإمساك السجلات فيكون من السهولة أن يتلاعب فى الأصول والسجلات معا لإخفاء المخالفات .

ويتضمن العاملون ذوى سلطة التصريح بالعمليات هؤلاء الأفراد عند كافة مستويات النشاط بالشركة الذين تقع عليهم مسئولية التصريح بالعمليات والتصديق عليها ، وبالطبع تكون السلطة العليا بالشركة فى يد أعضاء مجلس إدارتها الذين يعتمدون معظم العمليات الهامة مثل شراء الأصول ضخمة القيمة وعقد إتفاقيات القروض ، أما السلطات الأقل مستوى فيخولها مجلس الإدارة الى عدد من العاملين بالمنشأة مثل تخويل سلطة الشراء الى مدير المشتريات وسلطة التصديق على شيكات الصرف الى رئيس الخزينة ، وسلطة إعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل الى مدير قسم الإئتمان .

وتعتمد فاعلية مبدأ الفصل بين المسئوليات على إفتراض أساسى يقضى بأنه ليس من المحتمل أن يتواطأ شخصين أو أكثر فى القيام بالتلاعب أو إخفاء أى أخطاء غير متعمدة ، ومن ضمن المواقف التى قد تساهم فى التواطؤ علاقة القرابة بين إثنين أو أكثر من بين موظفى الشركة أو بين أحد موظفى الشركة وعملائها .

لذلك يجب أن تتفادى الشركة توظيف أقارب فى وظائف عرضة للتواطؤ، كذلك يجب وضع سياسة نحو تعارض المصالح سعيا وراء تخفيض إحتمال

تواطؤ موظفى الشركة مع عملائها أو أطراف خارجية بغرض تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب مصالح الشركة .

ويجب أن تتوافر للمستند الأصلى الخصائص التالية :-

- أن يكون مرقم بشكل مسلسل حتى يسهل عملية الرقابة على المستندات غير المستخدمة أو المفقودة وبالتالى يمكن المحاسبة على المستندات الأصلية .
- أن يتم إعدادها عند تنفيذ العملية المالية .
- أن يتم تصميمها بشكل يضمن الحصول على تفصيل كافى بإحتياجات العمل والمتطلبات المحاسبية .
- أن يتم التوقيع عليه لتحديد المسئولية الخاصة بإعداد ومراجعة المستند.
- أن يخضع لإحتياطات معينة تكفل الحد من الوصول اليه حتى يمكن الرقابة عليه وعلى تسجيل العملية المالية .

عموما يجب إعداد نماذج مطبوعة ومستندات لجميع العمليات الداخلية مثل فواتير البيع وأوامر الشراء والإيصالات والإشعارات وتقارير الإستلام والفحص ، ويجب وجود نظام للرقابة على تلك المستندات بأن يتم طبعها فى دفاتر يحتوى كل دفتر منها على عدد معين من هذه النماذج ، ويتم ترقيمها بأرقام مسلسلة – ويسجل صرف تلك الدفاتر للموظفين فى سجلات خاصة ويحتفظ بالدفاتر غير المستعملة فى مكان أمين بعيدا عن أيدى الموظفين .

وبجانب إعداد وإستخدام السجلات والدفاتر السليمة يجب أن تتبع الشركة سياسة سليمة للإحتفاظ بها ، وعادة ما يتم الإحتفاظ بالسجلات والمستندات

خلال فترة زمنية (خمسة سنوات) قبل التخلص منها فى ضوء متطلبات القوانين السائدة .

جـ- الضبط الداخلى المستقل على الأداء

Independent Checks on Performance

يقصد بالضبط الداخلى على الأداء أنظمة للضبط Checks والرقابة على العمليات اليومية للشركة والتى تعمل بصفة مستمرة كجزء من النظام الروتينى والذى من شأنه أن عمل أى موظف لابد أن يكمله أو يحقق ويبرهن على صحته عمل موظف أخر ، بحيث يؤدى كل من هذين الموظفين عمله مستقلا عن الأخر وبدون تكرار بهدف منع أو سرعة إكتشاف الغش والأخطاء . فالشخص الذى يقوم بإعداد مذكرة التسوية على سبيل المثال يقوم فى الحقيقة بمراجعة أعمال الموظفين المكلفين بتسجيل العمليات النقدية وإيداعها بالبنك .

فنظام الضبط الداخلى من شأنه تقسيم العمل بين الموظفين بحيث لا ينفرد موظف واحد بالقيام بعملية من أولها الى أخرها الا أن ذلك يسهل على هذا الموظف إرتكاب الغش دون وجود فرصة لإكتشاف ذلك الغش ، ومن ثم فإن عمل أى موظف لابد أن يخضع لمراجعة أو تدخل موظف أخر لم يشترك فى تأدية هذا العمل وبحيث تكون هناك مراجعة مستمرة لأعمال الشركة بواسطة موظفى الشركة .

فالمقصود من مصطلح الضبط فى هذا الصدد وجود مانع يمنع الموظفين من إرتكاب الغش ، ومن الأسس التى يقوم عليها نظام الضبط الداخلى ما يلى:

- أن الموظفين الذين من مهامهم المحافظة أو التعامل فى أصول ذات قيمة يسهل إختلاسها مثل النقدية والبضاعة والأوراق المالية يجب ألا

يشتركوا فى إعداد السجلات المحاسبية الخاصة بتلك الأصول بل يجب أن يعد هذه السجلات أشخاص آخرون .

- عدم السماح لأى موظف بالإحتفاظ بأكثر من عهدة أو بأكثر من نوع من الأصول القابلة للإحلال ، فيجب الفصل بين الصراف العام وصراف المصروفات النثرية ، كما يجب ألا يعهد لشخص واحد بالنقدية وأوراق القبض لأن العجز فى أحد هذه الحسابات قد تتم تسويته من الحساب الآخر .
- الفصل بين واجبات القائمين بتنفيذ العملية وتسجيلها وحيازة الأصول التى تنشأ عن العملية ، على سبيل المثال بالنسبة لعمليات الشراء مثلا من يقوم بتنفيذ عملية الشراء هم موظفوا إدارة المشتريات ، بينما يقوم موظفوا إدارة الحسابات بتسجيل البضاعة المستلمة ، ويتولى موظفوا حيازة البضاعة المستلمة وقبل تسجيل عملية الشراء ، ويتأكد موظفوا الحسابات بأن الشراء قد تم التصريح به من الإدارة وأن البضاعة قد تم تسلمها ، وبالتالى فإن القيد المحاسبى يكون هو أساس مسئولية أمين المخزن عن المحاسبة عن تلك البضاعة .

٢/٤ معالجة المعلومات وتوصيل الأدوار والمسئوليات

Information Processing and Communication

وهو عبارة عن نظام معلومات المنشأة **Information System** وإجراءات توصيل أدوار ومسئوليات العاملين الخاصة بتشغيل البيانات المحاسبية ومعالجتها **Communication of Employees Roles and Responsibilities** وتتوفر درجة تعقيد نظام المعلومات على حجم الشركة وثقافتها الوظيفية ومدى إستخدام الإدارة للمعلومات فى إدارة الشركة .

١ – نظام المعلومات The Information System

يتكون نظام معلومات المنشأة الملائم لإعداد التقارير المالية الطرق والسجلات المتعلقة بتسجيل ومعالجة وتلخيص العمليات المالية للمنشأة والتقرير عنها بالإضافة الى الإحتفاظ بنظام للمساءلة المحاسبية والمسئولية عن الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية .

ولاشك أن جودة نظام المعلومات يؤثر على قدرة الإدارة على إتخاذ القرارات الملائمة فى إدارة أنشطة المنشأة والرقابة عليها بالإضافة الى إعداد القوائم المالية ذات المصداقية ، ويوفر نظام المعلومات الفعال الفصل الملائم لتحديد الطرق والسجلات التى من شأنها :-

١- تحديد وتسجيل جميع العمليات المالية .

٢- تحديد وتسجيل العمليات فى الفترة المحاسبية الصحيحة .

٣- قياس العمليات المالية بطريقة تسمح بتسجيل قيمتها النقدية السليمة فى القوائم المالية .

٤- عرض العمليات المالية بشكل صحيح والإفصاح عنها بشكل كاف فى القوائم المالية .

٢ – توصيل أدوار ومسئوليات العاملين

Communication of Employees Roles and Responsibilities

عادة ما يتم توصيل أدوار ومسئوليات العاملين المحددة فى نظم الرقابة الخاصة وإعداد التقارير المالية من خلال صور وأشكال عديدة أهمها دليل السياسات والإجراءات ، دليل التقرير المحاسبى والمالى ، خرائط التدفق ، والمذكرات الوظيفية ، حيث يتم عن طريق تلك الوسائل تلخيص السياسات والإجراءات والطرق التى تحددها المنشأة لتنفيذ وتسجيل العمليات كما أنها

تساعد على تشجيع السياسات الإدارية ، وتقوى من الإستخدام الملائم للمستندات والسجلات المحاسبية ، فضلا عن توفير الإرشادات للموظفين الجدد ، وسوف تؤثر تلك الوسائل حتما على دقة ومصداقية السجلات المحاسبية ، كما أنها تعزز من تنفيذ وتسجيل العمليات المالية بشكل موحد وملائم .

ومن خلال وسائل التوصيل يمكن للمنشأة توفير فهم واضح لأدوار ومسئوليات العاملين وكيفية إرتباط أنشطتهم لعمل الأخرين ، وكيفية التقرير عن الإستثناءات والأمور غير العادية والشاذة الى المستوى الأعلى الملائم بالمنشأة .

أيضا يمكن إستخدام خريطة الحسابات **Accounts Charts** (والتى تتضمن قائمة أسماء الحسابات وأرقامها ووصفها) لشرح توصيفات الحسابات للعاملين وافهامهم كيفية تبويب العمليات بشكل صحيح ومناسب .

٢/٥ المراقبة ومتابعة الأداء **Monitoring**

هى عملية مستمرة ودورية تقوم بها المنشأة لتقييم جودة أداء نظم الرقابة الداخلية خلال الفترات المالية المختلفة ، فتلك المراقبة والمتابعة تتضمن تقييم عملية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية للتأكد من أنها تعمل طبقا لما هو مستهدف منها ، فضلا عن إتخاذ الإجراءات والتصرفات التصحيحية كلما كان ذلك ضروريا .

فأحد الخصائص الأساسية لنظم الرقابة الداخلية هو قيام الإدارة بالمتابعة والمراقبة على عمليات الشركة ومركزها المالى على فترات دورية منتظمة عن طريق التقارير والقوائم المالية المؤقتة (شهرية أو ربع سنوية ...) والبيانات الإحصائية المختلفة التى ترفع اليها ، حيث أن مقارنة نتائج الفترة

الحالية بنتائج الفترة السابقة قد توضح وجود إختلافات وتدعو الإدارة الى البحث عن اسباب تلك الإختلافات عن نتائج الفترة السابقة . عموما تقوم الإدارة بمراقبة تطبيق نظم الرقابة لدراسة ما إذا كانت تعمل طبقا لما هو مستهدف منها أم لا بالإضافة اى إجراء التعديلات الملائمة عند حدوث أى تغيرات فى الظروف المحيطة .

وتعتبر المراجعة الداخلية هى نوع من أنواع الرقابة التى تهدف الى فحص العمليات والسجلات بطريقة مستمرة بواسطة موظفين من داخل الشركة ، والإتجاه الحديث للمراجعة الداخلية هو قيام المراجعين الداخليين بأنواع معينة من الفحص يختلف فى طبيعته وأهدافه عن الفحص التقليدى للعمليات ، فالمراجعين الداخليين بما لديهم من معلومات دقيقة يسمح لهم بأن يحكموا على سياسات الشركة وإجراءاتها سواء المحاسبية أو غير المحاسبية ، وفى إستطاعتهم التقدم بإقتراحات عن كثير من الأمور التى تؤدى الى رفع الكفاية الإنتاجية للشركة ، كما يمكن لهم تقديم توصيات تتعلق بتصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية وتوصيل المعلومات الخاصة بنقاط القوة والضعف الى المستويات الملائمة مع تقديم المقترحات والتوصيات الخاصة بتحسينها .

بالإضافة الى دور المراجعين الداخليين فى متابعة نظم الرقابة الداخلية للمنشأة فإن وجود قسم كفء للمراجعة الداخلية يمكن أن يساهم فى تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية عن طريق توفير مساعدة مباشرة للمراجع الخارجى، وقد حدد ايضاح معايير المراجعة رقم (٦٥) الطريقة التى يؤثر بها المراجعون الداخليون على عملية حصول المراجعين الخارجيين على أدلة الإثبات التى تكون أساس الرأى الذى يبدونه على عدالة القوائم المالية . فإذا ما توفر للمراجع الخارجى دليل إثبات على كفاءة ونزاهة وموضوعية المراجعين

الداخليين ، فإن المراجع الخارجى يمكن أن يعتمد على عمل المراجع الداخلى عند أداءه عملية المراجعة الحيادية .

كما قد يقوم المراجعون الخارجيون بأنشطة المراقبة المستمرة والتقييم الحيادى لعملية تصميم وتشغيل وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية عن طريق إعداد تقارير مكتوبة عن فعالية تصميم وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية ومدى الإلتزام بها .

الفصل الثالث

فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة

الفصل الثالث

فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة

Understanding of Internal Control And Assessing Control Risk

مقدمة :-

حتى يمكن للمراجع دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية يتعين عليه تحديد أنواع الأخطاء والمخالفات التى يمكن حدوثها ، وما إذا كان يمكن أن تؤدى الى تحريفات جوهرية فى القوائم المالية والحسابات التى يمكن أن تتأثر بها ، وما إذا كان سيؤدى ذلك الى المغالاة أو التدنيه فى قيم تلك الحسابات فى القوائم المالية ، بالإضافة الى تحديد إجراءات الرقابة اللازمة لمنع حدوث أو إكتشاف تلك الأخطاء أو المخالفات ، ويشار الى تلك المرحلة بفحص نظم الرقابة الداخلية والتى تتضمن أساسا معرفة وفهم مكونات هيكل الرقابة الداخلية – حيث يتم تحديد الإجراءات التى تستخدم ومن الذى يقوم بتنفيذها وكيفية معالجة وتسجيل مختلف كافة العمليات والسجلات المحاسبية المستخدمة والمستندات المؤيدة لها .

ويتعين على المراجع بعد ذلك تقييم نظم الرقابة وإكتشاف أى مواطن ضعف فعلية فى تلك النظم وتحديد أثرها على إختبارات التحقق الأساسية من العمليات والأرصدة من حيث طبيعتها وتوقيتها ونطاقها . وعندما تكون مخاطر الرقابة منخفضة فإن المراجع يمكن أن يجعل مخاطر الإكتشاف

مرتفعة ، وبالتالى يقوم المراجع بأداء إختبارات تحقق أساسية أقل والعكس صحيح .

يهتم هذا الفصل بتقديم إطار عام لكيفية حصول المراجع على فهم بالرقابة الداخلية . وتحقيقا لذلك يتم تقسيم الفصل الى الموضوعات التالية :-

٣/١ فهم الرقابة الداخلية .

٣/٢ عمليات التقييمات وإتخاذ القرارات .

٣/٣ إجراءات الحصول على الفهم .

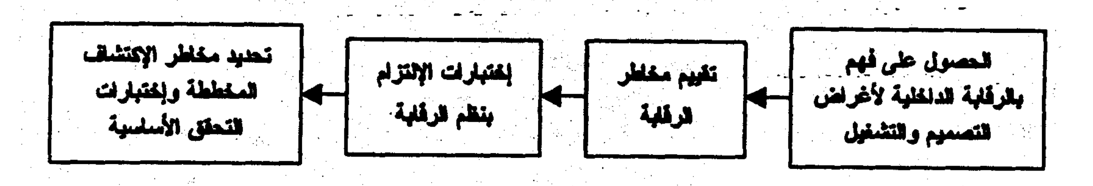
٣/٤ توثيق الفهم بالرقابة الداخلية .

٣/١ فهم الرقابة الداخلية Understanding of Internal Control

يتعين تحديد كيف يمكن للمراجعين الحصول على معلومات عن نظم الرقابة الداخلية ، وكيفية إستخدام تلك المعلومات كأساس لتخطيط عملية المراجعة ، يصور الشكل التالى رقم (٣/١) ملخص بالأجزاء الملائمة للحصول على فهم بالرقابة الداخلية وتقييم مخاطر المراجعة والنتائج المرتبطة بإختبارات أرصدة القوائم المالية ، ويصور الشكل رقم (٣/٢) ذلك الفهم والتقييم بمزيد من التفصيل [1] .

شكل رقم (٣/١)

ملخص خطوات الحصول على الفهم والتقييم



٣/١/١ أهمية الفهم الكافى لنظم الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة

تطلب إيضاح معيار رقم (٥٥) المعدل بالإيضاح رقم(٧٨) من المراجع أن يحصل على فهم بالرقابة الداخلية لكل عملية مراجعة ، حيث يجب أن يكون ذلك الفهم كافيا كحد أدنى لتخطيط عملية المراجعة بشكل كافى فى ضوء الأمور الأربعة التالية المرتبطة بعملية التخطيط :-

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة فى ظل عالم متغير ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة – الكتاب الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .

شكل رقم (٢/٣)

إطار عام لفهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر المراجعة

أ – القابلية للمراجعة Auditability

يجب أن يحصل المراجع على معلومات كافية بخصوص إستقامة الإدارة وأمانتها وطبيعة ونطاق السجلات المحاسبية التى تكفى للحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة تؤيد وتدعم أرصدة القوائم المالية .

ب– التحريفات الجوهرية المحتملة Potential Material Misstatements

يجب أن يتيح فهم المراجع تحديد أنواع الأخطاء والغش المحتملة التى يمكن أن تؤثر على القوائم المالية بالإضافة الى تقييم مخاطر إمكانية حدوث تلك التحريفات فى القيم الجوهرية فى القوائم المالية .

جـ– مخاطر الإكتشاف Detection Risk

تؤثر مخاطر الرقابة فى التخطيط لنموذج مخاطر المراجعة مباشرة على مخاطر الإكتشاف المخططة لكل هدف مراجعة (مخاطر الإكتشاف المخططة PDR تساوى مخاطر المراجعة المقدرة AAR مقسومة على المخاطر المتلازمة أو الحتمية IR مضروبة فى مخاطر الرقابة CR) ، ويتم إستخدام المعلومات المرتبطة بالرقابة الداخلية لتقييم مخاطر الرقابة لكل هدف – والتى تؤثر بدورها على مخاطر الإكتشاف المخططة ودليل إثبات المراجعة المخطط .

ء – تصميم الإختبارات Design of Tests

يجب أن تتيح المعلومات للمراجع تصميم إختبارات فعالة لأرصدة القوائم المالية . وتتضمن تلك الإختبارات إختبارات لصحة وسلامة كل من العمليات والأرصدة بالإضافة الى الإجراءات التحليلية .

٣/١/٢ فهم الرقابة الداخلية لأغراض التصميم والتشغيل

Understanding Internal Control for Design and Operation

يجب أن يتم دراسة كل من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية وفهمها ، وعند الحصول على ذلك الفهم يجب أن يقوم المراجع بدراسة جانبين هامين هما:-

١- تصميم إجراءات الرقابة الداخلية المختلفة داخل كل مكون .

٢- ما إذا كان يتم تشغيل تلك الإجراءات بشكل ملائم .

فهم بيئة الرقابة Understanding the Control Environment

يستخدم المراجع فهمه للمعلومات الخاصة لكل مكون فرعى فى بيئة الرقابة كأساس لتقييم إتجاه الإدارة ولجان المراجعة ووعيها تجاه أهمية إجراءات الرقابة الداخلية . على سبيل المثال يمكن للمراجع تحديد طبيعة نظام إعداد الموازنة بالشركة كجزء من فهمه لتقييم بيئة الرقابة . بعد ذلك يمكن أن يتم تقييم تشغيل نظام إعداد الموازنة عن طريق الإستفسار من الموظفين المسئولين عن إعداد الموازنة لتحديد إجراءات إعداد الموازنة بالإضافة الى فحص جداول العميل الخاصة بمقارنة النتائج الفعلية والنتائج المقدرة بالموازنة .

فهم تقييم المخاطر Understanding Risk Assessment

يحصل المراجع على معرفة بعملية تقييم مخاطر الإدارة عن طريق تحديد كيفية تحديد الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد التقارير المالية ، وتقييم جوهرية وإحتمال حدوثها وتقرير التصرفات المطلوبة لدراسة المخاطر . وتعتبر

الطرق الأكثر شيوعا للحصول على مثل ذلك الفهم فى قوائم الإستقصاء وإجراء الإستفسارات والمناقشات مع الإدارة .

فهم أنشطة الرقابة Understanding the Control Activities

يحصل المراجعون على فهم بيئة الرقابة وتقييم المخاطر بطريقة مماثلة فى أغلب عمليات المراجعة ، إلا أن حصول المراجع على فهم بأنشطة الرقابة يختلف من عملية لأخرى بشكل ملحوظ .

فمن الشائع – بالنسبة للعميل صغير الحجم – أن يتم تحديد بضعة أنشطة للرقابة الداخلية حيث أن إجراءات الرقابة غالبا ما تكون غير فعالة بسبب محدودية العاملين ، وفى تلك الحالة يحدد المراجع مخاطر رقابة مقدرة مرتفعة. أما بالنسبة لعملاء المراجعة الذى يتميزون بوجود نظم رقابية ضخمة وحيث يعتقد المراجع أن إجراءات الرقابة من المحتمل أن تكون ممتازة ، فغالبا ما يكون من الملائم أن يتم تحديد كثير من إجراءات الرقابة الداخلية أثناء مرحلة الفهم فى عمليات المراجعة الأخرى ، وقد يحدد المراجع عدد محدود من إجراءات الرقابة الداخلية أثناء تلك المرحلة وبعد ذلك يقوم بتحديد إجراءات رقابة إضافية بعد ذلك فى أثناء مراجعة العملية .

بصفة عامة أثناء عملية فهم المكونات الأخرى من النظم الرقابية الداخلية، يمكن للمراجع أن يحصل على فهم عن كثير من الأنشطة الرقابية ، فعلى سبيل المـــثال عـــند فهم البيئة الرقابية والعملية المحاسبية التى تستخدمها المنشأة من إدخـــال عملية المبيعات إلى مكونها فى القوائم المالية ، يمكن أن يعلم المراجع أيضا عن الكثير من الأنشطة الرقابية المرتبطة بالمبيعات .

يجـب عـلى المـراجع أن يحدد أنشطة الرقابة الداخلية المقررة التى من المـرجح أن تمـنع أو تكتشف التحريفات الجوهرية فى تأكيدات القوائم المالية. وبعـض المراجعين ينظرون إلى تلك الأنشطة الرقابية بأنها تمثل جوانب القوة Strengths بينما يُشار إلى المواقف التى تسمح للأخطاء أو المخالفات أن تحدث أو تظـل بـدون اكتشـاف بمواطـن الضعف Weaknesses ، وقد قام بعض المـراجعون بـتطوير قوائم إختبارية أو مصفوفات Checklists or Matrices للأخطاء والمخالفات التى يمكن أن تحدث بكل تأكيد بالقوائم المالية.

ولاشـك أن المعـرفة الـتى يكتسبها المراجع بخصوص وجود أو غياب الأنشـطة الـرقابية عند القيام بإجراءات فهم المكونات الأخرى للرقابة الداخلية يمكـن أن تكون ذات قيمة كبيرة فى تحديد ما إذا كان تخصيص عناية إضافية لـنظم الرقابة الداخلية ضرورى حتى يكون المراجع قادراً على تخطيط عملية المـراجعة .عـادةً ما لا تستلزم تخطيط عملية المراجعة فهم الأنشطة الرقابية المرتبطة بكل رصيد حساب أو كل مجموعة من العمليات أو على الإفصاح فى القوائم المالية أو على تأكيد ملائم لتلك المكونات .

وأحيانـاً بسبب الحاجة إلى الكفاية والمستوى المتوقع لمخاطر الرقابة يقوم المـراجعون بـأداء بعـض اختبارات الالتزام بنظم الرقابة بشكل متزامن مع الحصـول عـلى فهم بالرقابة الداخلية. وحيث إن تلك العملية توفر دليل إثبات بشأن فعالية كل من تقييم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتأكيدات معينة، فإن دليل الإثبات قد يوفر أساساً لتقييم المراجع لمستوى مخاطر الرقابة.

فهم المعلومات والتوصيل Understanding Information and Communication

لفهم تصميم نظام المعلومات المحاسبية يقوم المراجع بتحديد :-

١- مجموعة العمليات الرئيسية التى تعتبر جوهرية للمنشأة .

٢- كيف يتم إدخال تلك العمليات المالية .

٣- تحديد السجلات المحاسبية الموجودة وطبيعتها .

٤- كيف يتم معالجة العمليات المالية بداية من مرحلة الإدخال حتى الإتمام متضمنا نطاق وطبيعة إستخدام الحاسب الإلكترونى .

٥- طبيعة وتفاصيل عملية إعداد التقارير المالية المتبعة .

وعادة ما يتم تحقيق وتوثيق ذلك عن طريق المذكرات الوصفية المكتوبة للنظام أو بإستخدام خرائط التدفق . وغالبا ما يتم تحديد تشغيل نظام المعلومات المحاسبية عن طريق تتبع أحد العمليات أو بضعة عمليات من خلال النظام ويطلق على تلك العملية السير خلال العملية Transaction Walk-Through.

فهم عملية المتابعة والمراقبة Understanding Monitoring

تتمثل المعرفة الأكثر أهمية التى يحتاجها المراجع لفهم عملية المتابعة فى الأنواع الرئيسية لأنشطة المتابعة التى تستخدمها المنشأة بالإضافة الى كيف يمكن إستخدام تلك الأنشطة فى تعديل إجراءات الرقابة الداخلية عندما يكون ذلك ضروريا ، ولاشك أن المناقشات مع الإدارة تعتبر الطريقة الشائعة للحصول على مثل ذلك الفهم .

٣/٢ عمليات التقييمات وإتخاذ القرارات Assessments and Decisions

بعد أن يحصل المراجع على فهم كافى لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة يقوم بإجراء أربعة تقييمات محددة . فى ضوئها يقوم المراجع بإتخاذ بعض القرارات ذات الصلة .

٣/٢/١ تقييم ما إذا كانت القوائم المالية قابلة للمراجعة أم لا

Assess Whether the Financial Statements are Auditable

تتمثل عملية التقييم الأولى فيما إذا كانت المنشأة قابلة للمراجعة أم لا ، يحدد عاملين رئيسيين القابلية للمراجعة هما : إستقامة الإدارة وكفاية السجلات المحاسبية . تعتمد كثير من إجراءات المراجعة لحد ما على إقرارات تأكيدات الإدارة ، على سبيل المثال من الصعوبة أن يقوم المراجع بتقييم ما إذا كان المخزون راكدا بدون التقييم الأمين عن طريق الإدارة ، فإذا كانت الإدارة ينقصها الإستقامة ، فقد توفر تلك الإدارة تأكيدات مصطنعة مما تجعل الإدارة تعتمد على دليل إثبات غير قابل للإعتماد عليه .

وتعتبر السجلات المحاسبية بمثابة مصدر مباشر لأدلة إثبات المراجعة لمعظم أهداف المراجعة ، فإذا ما كانت السجلات المحاسبية معيبة ، فإن أدلة إثبات المراجعة الضرورية قد لا يمكن الحصول عليها ، على سبيل المثال إذا لم يحتفظ العميل بنسخ من فواتير المبيعات وفواتير الموردين ، تصبح عملية المراجعة من غير الممكن القيام بها. فإذا لم يستطع المراجع تحديد مصدر بديل لأدلة الإثبات الممكن الإعتماد عليها أو إذا لم يكن لدى العميل سجلات محاسبية ملائمة تكون المنشأة غير قابلة للمراجعة .

وعندما تعتبر المنشأة غير قابلة للمراجعة فإن المراجع يناقش تلك الظروف مع الشركة عميل المراجعة (وعادة ما يتم ذلك مع أعلى مستوى إدارى) ويقرر ما إذا كان ينسحب من عملية المراجعة أو يقوم بإصدار تقرير مراجعة يتضمن الإمتناع عن إبداء رأيه .

٣/٢/٢ تحديد مخاطر الرقابة المقدرة المؤيدة فى ضوء الفهم الذى تم الحصول عليه

Determine Assessed Control Risk Supported by the Understanding Obtained

بعد الحصول على فهم بالرقابة الداخلية ، يقوم المراجع بعمل تقييم مبدئى لمخاطر الرقابة . وتعتبر مخاطر الرقابة مقياس لتوقع المراجع بأن إجراءات الرقابة الداخلية لن تمنع من حدوث التحريفات الجوهرية **Material Misstatement** أو لن تكتشفها أو تصححها إذا ما حدثت .

ويتم عمل التقييم المبدئى لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات لكل نوع رئيسى من العمليات . على سبيل المثال يقوم المراجع بتقييم هدف الوجود لعمليات المبيعات وتقييم منفصل لهدف الشمول لنفس العمليات . وتوجد طريقتين مختلفتين للتعبير عن ذلك التوقع ، فبعض المراجعين يستخدمون تعبيرا ذاتيا على سبيل المثال مرتفع ، معتدل أو منخفض ، بينما البعض الأخر يستخدم إحتمالات رقمية على سبيل المثال ١٠٠% ، ٦٠% ، ٢٠% وهكذا .

عادة ما يبدأ التقييم المبدئى بدراسة بيئة الرقابة ، فإذا ما كان إتجاه الإدارة يتمثل فى أن الرقابة الداخلية تعتبر غير هامة ، فمن المشكوك فيه أن إجراءات الرقابة الداخلية التفصيلية سوف تكون قابلة للإعتماد عليها . ويتمثل أفضل تصرف فى تلك الحالة فى إفتراض أن مخاطر الرقابة لكل أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات تكون عند الحد الأقصى لها (على سبيل المثال المستوى المرتفع أو إحتمال واحد صحيح) ، وفى الناحية الأخرى إذا ما كان إتجاه الإدارة إيجابى ، من ثم يقوم المراجع بدراسة سياسات وإجراءات محددة داخل المكونات الفرعية لبيئة الرقابة وكذلك تلك التى تتضمنها المكونات الأربعة الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية . ويتم إستخدام كافة إجراءات الرقابة داخل جميع المكونات الخمسة كأساس لتقييم مخاطر الرقابة أسفل الحد الأقصى .

هناك إعتبارين هامين بخصوص ذلك التقييم المبدئى هما :-

١- عدم إضطرار المراجع الى إجراء التقييم المبدئى بطريقة رسمية تفصيلية فى عديد من عمليات المراجعة ، على سبيل المثال يفترض المراجع عند مراجعة عمليات الشركات الصغيرة أن مخاطر الرقابة الداخلية تكون عند مستوى الحد الأقصى سواء أكانت عند ذلك المستوى بالفعلى أم لا . ومبرر أخذ المراجع لذلك المدخل فى أنه قد توصل لنتيجة مؤداها أنه من الناحية الإقتصادية تماما أن يقوم بمراجعة أكثر توسعا على أرصدة القوائم المالية .

٢- على الرغم من أن المراجع يعتقد بأن مخاطر الرقابة منخفضة ، إلا أن مخاطر الرقابة المقدرة قد تم قصرها على ذلك المستوى المؤيد بدليل الإثبات الذى تم الحصول عليه ، على سبيل المثال يفترض أن المراجع يعتقد بأن مخاطر الرقابة للمبيعات غير المسجلة تعتبر منخفضة ، إلا أنه قد حصل على دليل إثبات ضئيل فى تدعيم إجراءات الرقابة الداخلية لهدف الشمول . ولذلك يجب أن يكون تقييم المراجع لمخاطر الرقابة للمبيعات غير المسجلة أما معتدل أو مرتفع . ويمكن أن يكون منخفض فقط إذا ما كان قام بالحصول على دليل إثبات إضافى يدعم إجراءات الرقابة القائمة .

٣/٢/٣ تقييم ما إذا كان من المحتمل إمكانية تدعيم مخاطر رقابة مقدرة بشكل منخفض

Access Whether its is Likely that a Lower a accessed Control Risk Could be Supported

عندما يعتقد المراجع بأن مخاطر الرقابة الفعلية قد تكون منخفضة بشكل جوهرى مقارنة بالمخاطر المقدرة فى التقييم المبدئى ، فإنه قد يقرر أن يدعم

مخاطر الرقابة المنخفضة المقدرة . وتحدث تلك الحالة غالبا عندما يقوم المراجع بتحديد عدد محدود من إجراءات الرقابة أثناء مرحلة الفهم ، تأسيسا على نتائج التقييم المبدئى فإن المراجع يعتقد عندئذ بأنه يمكن أن يتم تحديد إجراءات رقابة أخرى إضافية وإختبارها من أجل التخفيض الإضافى لمخاطر الرقابة المقدرة .

٣/٢/٤ إتخاذ قرار بشأن مخاطر الرقابة المقدرة الملائمة

Decide on the Appropriate Assessed Control Risk

بعد إتمام المراجع التقييم المبدئى ودراسة مستوى مخاطر الرقابة المقدرة الملائمة التى يقوم بإستخدامها . ويعتمد مثل ذلك القرار جوهريا على الإعتبار الإقتصادى فى المقام الأول ، حيث يتم إقرار الموازنة بين تكاليف إختبار إجراءات الرقابة الملائمة وتكاليف إختبار التحقق التى سيتم تجنبها فيما لو تم تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة .

٣/٣ إجراءات الحصول على الفهم

Procedures to Obtain an Understanding

فى الواقع العملى تتباين دراسة الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة بشكل ملحوظ من عميل الى آخر . فبالنسبة للعملاء صغيرى الحجم يحصل كثير من المراجعين على مستوى كافى من الفهم لتقييم ما إذا كانت القوائم المالية قابلة للمراجعة **Auditable** ، ويقوم بتقييم بيئة الرقابة الخاصة بإتجاه الإدارة . وتحديد كفاية النظام المحاسبى للعميل . ولأغراض الكفاءة غالبا ما يتم تجاهل إجراءات الرقابة الداخلية ، ويفترض أن مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى ولذلك يتم إعتبار مخاطر الإكتشاف منخفضة .

أما بالنسبة للعملاء ذو الحجم الكبير – ولاسيما فى ظل عمليات المراجعة المتكررة يقوم المراجع بتحديد مخاطر رقابة مقدرة منخفضة لمعظم أجزاء عملية المراجعة قبل بداية المراجعة ، ويتمثل المدخل الشائع عندئذ فى الآتى:-

١- الحصول على فهم بيئة الرقابة ، وإجراء تقييم المخاطر ، ونظام المعلومات المحاسبية والتوصيل بالإضافة الى طرق المتابعة وذلك على أساس تفصيلى واضح .

٢- تحديد إجراءات رقابة داخلية محدودة من شأنها تخفيض مخاطر الرقابة وعمل تقييم لمخاطر الرقابة .

٣- إختبار إجراءات الرقابة الداخلية لأغراض تحديد فعاليتها .

ويمكن للمراجع أن يستنتج أن مخاطر الرقابة منخفضة فقط بعد إتمام تلك الخطوات الثلاثة .

إجراءات تحديد تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية

Procedures to Determine Design and Placement in Operation

تمثل مهمة المراجع فى الحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية فى فهم ودراسة مكونات الرقابة الداخلية للتعرف على ما إذا كانت محل التشغيل وهناك إلتزام بتطبيقها . وتوثيق المعلومات التى يتم الحصول عليها بطريقة مناسبة . وفيما يلى الإجراءات الخاصة بتحديد تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية :-

١ – تحديث وتقييم الخبرة السابقة للمراجع مع المنشأة :

يتم إجراء معظم عمليات المراجعة على المنشأة سنويا عن طريق نفس مكتب المراجعة ، وبإستثناء عملية المراجعة الأولى على الشركة يبدأ المراجع عملية المراجعة المطبقة فى السنوات السابقة . وحيث أن النظم وإجراءات

الرقابة عادة ما لا تتغير كثيرا فإن تلك المعلومات يمكن تحديثها وترحيلها الى عملية مراجعة السنة الحالية .

٢- إجراء إستفسارات مع موظفى العميل :

تحدث البداية المنطقية لتحديث المعلومات المرحلة من عملية المراجعة السابقة ، أو للحصول على المعلومات بصفة أولية مع موظفى العميل المناسبين ، وسوف يتم عمل الإستفسارات مع موظفى العميل عند مستوى الإدارة أو المشرفين أو التنفيذيين عادة كجزء من عملية الحصول على فهم بالرقابة الداخلية .

٣- الإطلاع على سياسة العميل وأدلة النظم :

لتصميم وتطبيق والحفاظ على إجراءات وأساليب الرقابة الداخلية ، يجب على الشركة أن يكون لديها توثيق موسع لإجراءاتها . ويتضمن ذلك توثيق لأدلة السياسة والمستندات (على سبيل المثال دليل السلوك للشركة) ، بالإضافة الى أدلة النظم والمستندات (على سبيل المثال الأدلة المحاسبية والخريطة التنظيمية للمنشأة) . ويتم الإطلاع على تلك المعلومات عن طريق المراجع ومناقشتها مع العاملين بالمنشأة لضمان تفسيرها وفهمها بشكل سليم .

٤- فحص المستندات والسجلات :

تتضمن مكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمسة خلق عديد وكثير من المستندات والسجلات . حيث سيتم عرضها بشكل يتسق مع أدلة سياسة ونظم المنشأة . عن طريق فحص تلك المستندات والسجلات الفعلية والكاملة - يمكن للمراجع أن يدرك ويفهم مضمون تلك الأدلة ، كما أن فحص المراجع أيضا للمستندات والسجلات يوفر دليل إثبات بأن إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية يتم تطبيقها .

٥- ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة :

بالإضافة الى فحص المستندات والسجلات التامة يمكن للمراجع أن يلاحظ موظفى العميل فى عملية إعدادهم وتنفيذهم للأنشطة المحاسبية والرقابية العادية . وهذا يعزز بشكل إضافى فهمه ومعرفته بأن إجراءات وأساليب الرقابة الداخلية يتم تطبيقها .

ويتم دمج كل من الملاحظة والتوثيق والإستفسار بشكل ملائم وفعال فى صورة أداء إختبار السير خلال مسار العمليات Transaction Walk-Through . وبالإعتماد على ذلك الإجراء يمكن للمراجع أن يختار أحد أو بعض المستندات الخاصة بعملية معينة ويقوم بتتبعها من خلال كافة العملية المحاسبية . فى كل مرحلة من مراحل المعالجة يتم القيام بإجراء إستفسارات وملاحظة الأنشطة الحالية . بالإضافة الى فحص التوثيق التام للعملية أو للعمليات المختارة .

٣/٤ توثيق فهم المراجع لنظم الرقابة الداخلية

Documentation of the Understanding of Internal Control

عادة ما يستخدم المراجع إستقصاءات الرقابة الداخلية وخرائط التدفق بالإضافة للمذكرات المكتوبة بهدف الحصول على أو توثيق فهمهم لنظام الرقابة الداخلية للعميل ، وقد يستخدم المراجع مزيج من تلك الوسائل .

٣/٤/١ إستقصاءات الرقابة الداخلية Internal Control Questionnaire

يستخدم المراجع الإستقصاءات المكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات العميل على الإستفسارات التى يوجهها المراجعون الى العاملين عن أساليب الرقابة الداخلية التى تتبعها الشركة محل المراجعة .

وتتكون قائمة الإستقصاء من عدد من الأسئلة تتعلق بالإجراءات الرقابية التى يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والمخالفات بالنسبة لكل نوع من العمليات ، وتنقسم تلك الأسئلة الى مجموعات تتعلق كل مجموعة بنوع معين من العمليات مثل المقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية وهكذا . وتحتوى القائمة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الأسئلة التى لا يستطيع الإجابة عليها دون مناقشة تفصيلية . وبصفة خاصة فيما يتعلق بأوجه النقص فى الإجراءات الرقابية .

تركز قوائم الإستقصاء عموما على نظم الرقابة التى يعتبرها المراجع ضرورية لمنع أو إكتشاف التحريفات فى تأكيدات القوائم المالية ، ويتم تنظيمها بصفة عامة طبقا للبيئة الرقابية والنظام المحاسبى ككل ، والأنشطة الرقابية المرتبطة بكل مجموعة من العمليات المالية .

ويصمم نموذج الإستقصاء بحيث تشير الإجابة بكلمة نعم الى مواطن قوة النظام ، بينما توحى كلمة لا الى مواطن الضعف ، ومن ثم يمكن للمراجع إكتشاف مواطن الضعف من خلال فحص الإستفسارات التى تقابل الإجابات بكلمة لا ، وغالبا ما يعزز المراجع ردود العميل على نموذج الإستقصاء بوسائل أخرى مثل خرائط التدفق والتقارير المكتوبة .

يوضح الشكل رقم (٣/٣) نموذج إستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمقبوضات النقدية ، كما يوضح الشكل رقم (٣/٤) نموذج إستقصاء لنظام رقابة داخلية على عمليات المبيعات .

وتتميز قوائم الإستقصاء بالآتى :-

١- تعتبر وسيلة منظمة لجمع معلومات عن نظم الرقابة الداخلية تحول دون السهو عن جمع معلومات عن بعض النواحى الهامة فيها .

٢- تعتبر طريقة فعالة عند توثيق فهم المراجع لنظم الرقابة الداخلية وتتميز بهيكلية ثباتها وتنظيمها ، كما أنها تخفض جوهريا من مخاطر تجاهل الجوانب الهامة لنظم الرقابة الداخلية .

٣- تتضمن أسئلة يمكن الإجابة عليها بسرعة ويسر ، وبالتالى يسهل عملية إستكمال الإجابة على الأسئلة الموجودة بها .

رغما عن ذلك فهناك أوجه إنتقادات يمكن توجيهها اليها هى :-

١- على الرغم من أنها تحمل إجابات بنعم أو لا أو غير قابلة للتطبيق ، الا أن أيا من تلك الإجابات غير مرجح بشكل مناسب .

٢- إذا ما كانت قوائم الإستقصاء معيارية فقد تكون غير قابلة للتطبيق على بعض الشركات عملاء المراجعة .

٣- أنها قد تتضمن أسئلة من المحتمل أن يتم الإجابة عليها بطريقة روتينية دون الرجوع الى ما يتم فعلا ، مع وجود مخاطر إحتمال أن تنقل إجابات السنة السابقة للإجابة على قائمة الأسئلة فى السنة الحالية.

٤- تركز على الأعمال التى يتم أداؤها أكثر من التركيز على الأفراد التى قامت بتأدية تلك الأعمال .

شكل رقم (٣/٣)

إستقصاء من نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات النقدية

اسم العميل --- اسم المراجع --- تاريخ عملية المراجعة - تاريخ اتمام عملية المراجعة				
أسئـــلة	نعم	لا	غير قابلة للتطبيق	ملاحظات
١- هل فى إمكان الشخص الذى يتداول المقبوضات النقدية التوصل الى سجلات المقبوضات النقدية ؟				
٢- هل تودع كافة النقدية المحصلة بالبنك يوميا ؟				
٣- هل يتم إعداد كشف يومى بكافة المتحصلات اليومية من العملاء ؟ وهل يتم إستخدام الكشف فى تسجيل قيمتها بالدفاتر؟				
٤- هل تعطى صورة قسيمة الإيداع المعتمدة من البنك والمسجل فيها قيمة المبلغ المودع الى شخص آخر بخلاف الصراف ؟				
٥- هل يتسلم كشف حساب البنك والشيكات المنصرفة شخص آخر بخلاف الصراف ؟				
٦- هل يتم فحص الخصم النقدى الممنوح للعملاء دوريا بواسطة موظفين آخرين بخلاف العاملين تحت إشراف أمين الخزينة ؟				
٧- هل يتم تسوية قيود إثبات المقبوضات النقدية مع قسائم الإيداع ؟				
٨- هل يستخدم الكشف اليومى بالمتحصلات النقدية من العملاء لتسجيل السداد فى دفتر الأستاذ الفرعى لحسابات العملاء ؟				

شكل رقم (٣/٤)

قائمة استقصاء لنظام رقابة داخلية

على عمليات المبيعات

اسم العميل .... تاريخ عملية المراجعة ....

اسم المراجع .... تاريخ إتمام عملية المراجعة ....

اسم الفاحص .... تاريخ إتمام الفحص ....

تأكيدات القوائم المالية والأسئلة	نعم	لا	غير قابل للتطبيق	ملاحظات
الوجود أو الحدوث: هل تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل للعملاء.				
١- هل تمت الموافقة على تسجيل المبيعات المؤيدة عن طريق أوامر العميل وأوامر المبيعات عن طريق قسم الائتمان وهل تمت الموافقة على مستندات الشحن وتم تنفيذها ؟				
٢- هل يقوم شخص مستقل عن ماسك الدفاتر بإرسال كشوف حساب بالبريد شهرياً عن كافة حسابات المدينين التجاريين للعملاء ومتابعة أى شكاوى بشأنها ؟				
الشمول: هل تم تسجيل كافة عمليات المبيعات التى حدثت ؟				
٣- هل تمت المحاسبة عن أرقام الشحن المرقمة بشكل مُسلسل لتحديد أن كافة البنود التى تم شحنها تم إعداد فواتير عنها ؟				
٤- هل تمت المحاسبة عن فواتير المبيعات المرقمة بشكل مسلسل لتحديد أن كافة المبيعات قد تم تسجيلها ؟				

تأكيدات القوائم المالية والأسئلة	نعم	لا	غير قابل للتطبيق	ملاحظات
٥- هـل تم اتباع إجراءات من شأنها ضمان تسجيل المبيعات أول بأول وتؤكد على مراعاة استقلال الفترات المالية بشكل صحيح ؟				
الحقوق والالتزامات: المبيعات المسجلة تمثل عمليات المبيعات فقط .				
٦- هـل قام الموظف بفحص أمر المبيعات وفاتورة المـبيعات لـتحديد أن العملية تمثل عملية بيع وليس بضاعة مودعة كأمانة ؟				
التقييم أو التخصيص: هـل تـم إعـداد فواتيـر عن المبيعات بشكل صحيح وهل تم تسجيلها ؟				
٧- قـبل شـحن البضـائع هل تم عدها وتم مقارنة وصـفها وكمياتها لبياناتها وكمياتها الموضحة بأوامر المبيعات ومستندات الشحن ؟				
٨- هل تمت الموافقة على ائتمان العميل عن طريق شخص مسئول قبل أن يتم إتمام شحنها ؟				
٩- هل تم فحص ومراجعة فواتير المبيعات من حيث : أ - التسعير الصحيح ؟ ب - الدقة الحسابية ؟ ج - الشروط ؟				
١٠-هـل تمت مقارنة رصيد أستاذ مساعد المدينين مع حسابات الرقابة بالأستاذ العام بشكل دورى منتظم؟				
العرض والإفصاح: تسجيل المبيعات وحسابات المدينين يـترتب عـليه القيام بالعرض والإفصاح طبقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .				
١١-هـل يـتم القيـام بفحص مستقل لأدلة الحساب المستخدمة في تسجيل المبيعات .				

٣/٤/٢ خرائط التدفق للرقابة الداخلية Internal Control Flowcharts

يساعد إستخدام خرائط التدفق بصفة خاصة فى فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى فى نظام الرقابة الداخلية ، وخرائط التدفق عبارة عن رسم بيانى يمثل بالرموز النظام المستخدم أو مجموعة من العمليات والإجراءات المتتالية ، ويتم تصميمها لوصف تدفق العمل للنظام مكون من مجموعة من العمليات المترابطة عن طريق الرموز والخطوط ، ويستطيع المراجع من خلال تتبعه لتدفق العمل والمستندات أن يفهم النظام بشكل جيد لتحديد مواطن قوته وضعفه على ضوء أنواع الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها وما إذا كان فى إمكان النظام إكتشافها أو تفاديها .

وتستخدم خريطة التدفق رموز معيارية وخطوط متداخلة الإتصال وتفسيرات تعريفية لتمثيل المعلومات والمستندات وتدفقاتها ، وتعكس الخريطة الفصل بين الواجبات عن طريق إستخدام عمود يعبر القيمة ليعكس الأقسام المختلفة وتدفق المستندات من اليسار لليمين . وبذلك يمكن تعريف خرائط التدفق بأنها عبارة عن رسم بيانى يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقاتها داخل الشركة ، فهى تظهر الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل مستخدم، بحيث نبدأ بتحديد مصدر المستند أو السجل والتشغيل اللاحق لهما وأوجه إستخدامها ، وأخيرا ما يؤول اليه المستند أو السجل .

وفيما يلى خطوات إعداد إعداد خرائط تدفق النظم :-

١- التعرف على الواجبات والمستندات ونمط تدفق المستندات خلال مراحل إستخدامها ومعالجتها .

٢- إعداد وصف مبدئى للنظام على ضوء دراسة المراجع فى الخطوة السابقة ، وعادة ما يستخدم المراجع ملخص إختصاصات العاملين لتوثيق الوصف المبدئى للنظام حسب ما هو موضح فى الشكل (٣/٥) والذى يوضح اسم الوظيفة وإختصاصات القائم بأدائها والمستندات المرتبطة بها .

٣- إعداد خريطة تدفق النظام فى ضوء المعلومات التى يتضمنها ملخص إختصاصات العاملين وإجاباتهم على إستفسارات المراجع عن نظم الرقابة الداخلية ، حيث تتكون الخريطة من عدة أعمدة يمثل كل منها الوظيفة أو القسم أو الموظف ، وكذلك الأعباء التى يقوم بأدائها الموظف أو القسم أو المستندات التى يقوم بإعدادها أو يتم تداولها ، وإتجاه تدفق تلك المستندات ، وعادة ما يتم إستخدام عدد من الأشكال المتعارف عليها فى إعداد تلك الخرائط وطبقا لما يوضحه الشكل رقم (٣/٦) .

شكل رقم (٣/٥)

ملخص إختصاصات العاملين

الصراف	١- إستلام الشيكات التى يرسلها العملاء وكشف النقدية المتسلمة من موظف البريد . ٢- إعداد صورتين من قسيمة الإيداع . ٣- مطابقة قسيمة الإيداع مع كشف النقدية المتسلمة . ٤- إيداع النقدية المتسلمة بالكامل يوميا بالبنك . ٥- حفظ صورة كشف إستلام النقدية من الملف .
موظف حسابات المدينين	١- تسجيل سداد العميل لرصيده فى الجانب الدائن من حسابات العملاء الفرعية من واقع كشوف إستلام النقدية. ٢- حفظ صورة كشف إستلام النقدية من الملف .

شكل رقم (٣/٦)

الأشكال النموذجية المستخدمة في خريطة التدفق

مدخلات/ مخرجات	القرار
معلومات تدخل أو تترك النظام على سبيل المثال: أمر العميل	ويشير إلى مسارات عمل بديلة التي تنتج من الإجابة بنعم أو لا
المستندات	**العملية**
مستند ورقى . على سبيل المثال: فاتورة مبيعات أو تقرير معين	أى وظيفة تشغيلية سواء تم أدائها يدويا أو آليا
تخزين مباشر	**تفسيرات**
ملف مستندات أو سجلات	تعليقات تفسيرية أو شرح
خطوط تدفق إرشادية	**نقطة اتصال صفحة بأخرى**
خطوط تشير إلى اتجاه تدفق البيانات	تربط جزء آخر من خريطة التدفق في صفحة أخرى
نقطة اتصال لصفحة	**شريط آلى للإضافة**
تربط بجزء آخر لتدفق البيانات	شريط محول بإجماليات لأغراض رقابية
تخزين بشريط مغناطيسى	**تخزين بالقرص**

ويجب أن تتبع القواعد والإرشادات التالية عند إعداد خرائط التدفق :-

١- يجب وضع عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق المراجعة الخاصة بها واسم الشركة ونوع النظام (إستلام النقدية ، المشتريات ، المخزون) .

٢- يجب إظهار إسم الوظيفة أو القسم أو المختص فى أعلى كل عمود أو جزء من أعمدة خريطة التدفق .

٣- يجب أن توضح مسئوليات الوظيفة وكذلك المستندات التى يتم إعدادها أو تداولها بواسطة المسئولين فى العمود الخاص بكل وظيفة أو قسم أو فرد كما يجب أن يكون تدفق المستندات والأعمال التى يقوم بأدائها العاملين فى القسم فى كل عمود من أعلى الى أسفل .

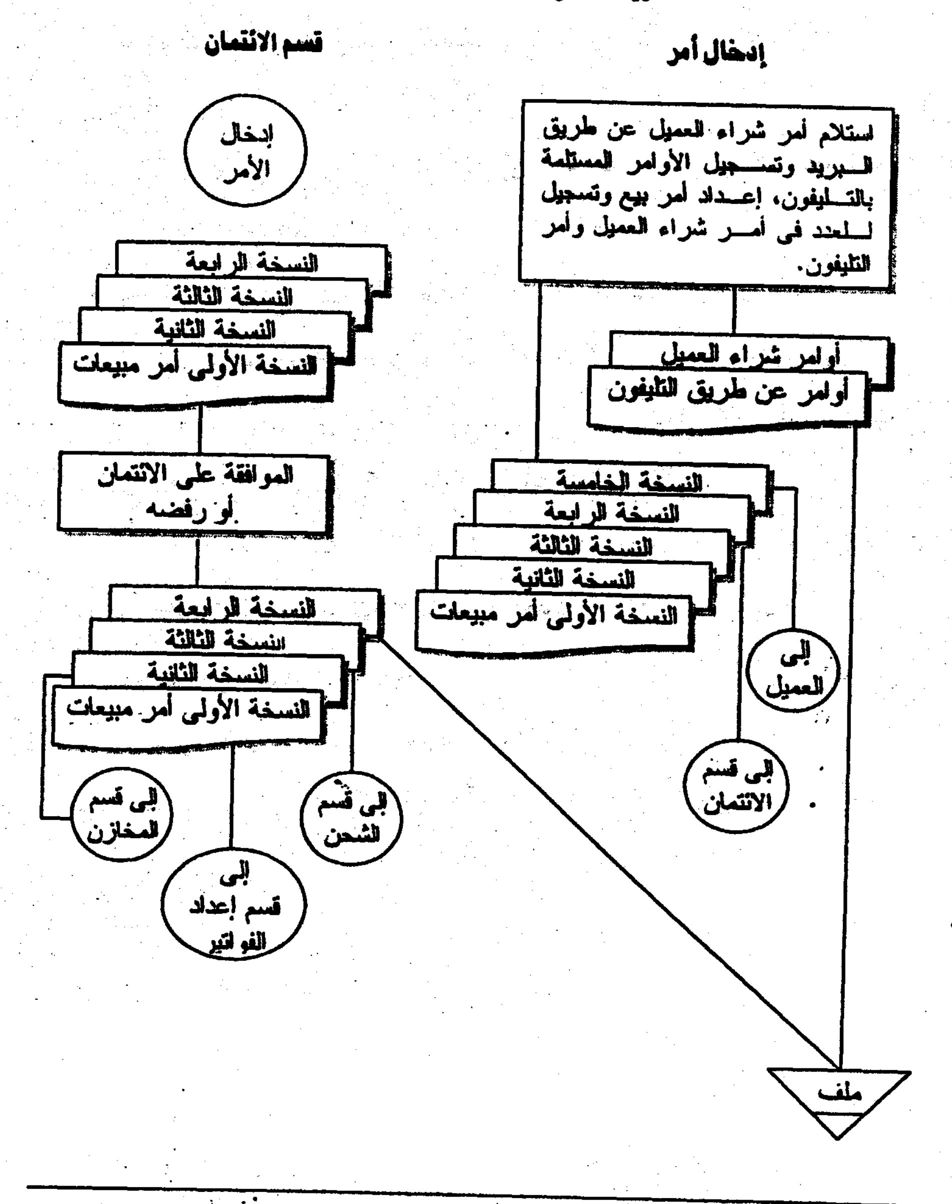
بذلك الأسلوب تتدفق المستندات فيما بين الوظائف من اليسار الى اليمين بينما تتدفق فى داخل الوظيفة الواحدة من أعلى الى أسفل .

٤- يجب شرح مفهوم الخريطة بشكل مختصر فى أعلاها أو أسفلها مع الإشارة للخريطة ذاتها ومكوناتها .

ويوضح الشكل رقم (٣/٧) خريطة تدفق تم إعدادها على ضوء ملخص إختصاصات العاملين بالشركة .

شكل رقم (٣/٧)

خريطة تدفق للموافقة على منح ائتمان



تتمثل مزايا إستخدام خرائط التدفق فيما يأتى :-

١- تساعد خريطة التدفق المراجع فى تصور العلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل التمييز بين تلك الإجراءات الهامة والجوهرية، فهى توفر وسيلة للإلمام بكافة إجراءات أو عمليات نظام الرقابة الداخلية وتوضيح الوظائف أو الأقسام المسئولة عن أداء كل إجراء أو عملية .

٢- إن إعتماد خرائط التدفق على الرموز والخطوط بدلا من الكلمات لوصف أحد الأنظمة الرقابية يؤدى الى تقليل فرص سوء الفهم ، كما أنه يعطى فرص أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية لسهولة التتبع من خلال الرسم البيانى .

٣- سهولة تحديث خرائط التدفق فى عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى ، ومن ثم إمكانية تعديل الخريطة نتيجة أى تعديلات فى نظام الرقابة الداخلية المتبع عن طريق إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز .

٤- ان خريطة التدفق تقدم دليل الإثبات عما هو مطبق فعلا وليس عما تعتقده الإدارة أنه من الممكن تطبيقه .

رغما عن تلك المزايا فإن هناك بعض العيوب المرتبطة بإستخدام خرائط التدفق هى :-

١- أن إعداد خرائط التدفق يحتاج من المراجع وقت أطول ومهارة أكبر وجهد أكثر ، كما أن إستخدامها يحتاج الى خبرة من المراجع فى

مجال إعداد تلك الخرائط وإستخدام الرموز الملائمة للدلالة على تدفق المستندات والمعلومات من خلال وسائل الإتصال المختلفة .

٢- أن خرائط التدفق لا تظهر بوضوح نقاط الضعف الموجودة فى النظام كما يحدث فى قائمة الإستقصاء عند الإجابة بلا ، فخريطة التدفق لا تعطى إشارة عن عدم وجود أحد الإجراءات الرقابية أو عدم تنفيذه بطريقة سليمة .

٣/٤/٣ المذكرات المكتوبة Written Narrative

وتعبر عن مذكرات وصفية **Narrative Description** مكتوبة لنظم الرقابة الداخلية لعميل المراجعة . فبموجب تلك الوسيلة يحصل المراجع على وصف تفصيلى مكتوب بالإجراءات الرقابية التى تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسى من العمليات ، وعادة ما يتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تحديد الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة ، والمستندات التى يتم إعدادها والسجلات التى يتم الإحتفاظ بها وتقسيم الواجبات ، وبعد إعداد ذلك الوصف المكتوب يقوم المراجع بتلخيص كل جزء رئيسى من أجزاء النظام بأنه قوى أو كافى أو ضعيف ، وتلك الوسيلة تتميز بالمرونة فى تصميمها وتطبيقها .

وعادة ما يتم عرض ذلك التقرير الوصفى المكتوب على المسئولين داخل المنشأة لمراجعته وإبداء الرأى فيما إذا كان المراجع قد جانبه الصواب فى تفسير بعض الأمور قبل كتابته فى صورة نهائية .

بوجه عام يتضمن الوصف المكتوب للنظام المحاسبى وإجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بالخصائص الأربعة التالية :-

١- أصل كل مستند أو سجل فى النظام . على سبيل المثال يجب أن يسرد الوصف من أين تأتى أوامر العملاء ، وكيف تنشأ فواتير المبيعات .

٢- كافة عمليات المعالجة التى تحدث ، على سبيل المثال يتم تحديد قيم المبيعات عن طريق برنامج الحاسب الإلكترونى ، حيث يتم بيانها عن طريق ضرب الكميات التى تم شحنها فى الأسعار المعيارية المقررة .

٣- طريقة التصرف فى كل مستند أو سجل فى النظام ، حيث يتم توضيح كيفية عمل ملف للمستندات وإرسال المستندات الى العملاء .

٤- إشارة الى إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لتقييم مخاطر الرقابة . وتتضمن عادة الفصل بين المسئوليات (على سبيل المثال فصل وظيفة تسجيل النقدية عن مناولتها) ، التصديقات والموافقات (على سبيل المثال الموافقة على منح الإئتمان) بالإضافة الى إجراءات التحقق الداخلى (على سبيل المثال مقارنة سعر البيع للوحدة بعقود المبيعات).

يوضح الشكل الإيضاحى رقم (٣/٨) نموذج للمذكرات أو التقرير الوصفى لنظم الرقابة الداخلية للموافقة على منح إئتمان .

ويتميز إعداد التقرير الوصفى فى أنه يعتبر تقريرا شاملا يتم تخصيصه لكل عميل بشكل مستقل ، مما ينتج عنه إلمام كامل من جانب المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية مما قد تعجز عنه أى وسيلة أخرى .

إلا أنه يعاب على تلك الوسيلة فى أن إعداد التقرير يستنفذ الكثير من جهد ووقت المراجع خاصة عند إعداده لأول مرة ، كما أنه قد يتجاهل بعض

الحقائق الهامة عن أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للسهو ، بالإضافة الى ذلك فإن تلك الطريقة قد لا تكشف عن جوانب القوة أو الضعف عن نظام الرقابة الداخلية بوضوح مقارنة بقائمة الإستقصاء .

لذلك عادة ما يستخدم المراجع تلك الطريقة الوصفية لسرد الجوانب البسيطة لنظام الرقابة الداخلية أو إستخدامها كطريقة متممة وملحقة بخرائط التدفق .

شكل رقم (٣/٨)

مذكرات وصفية لنظام رقابة داخلية

خاص بالموافقة على الائتمان

يقوم .... موظف المبيعات بشركة .... باستلام كافة المظاريف من غرفة البريد التى تتضمن أوامر الشراء من العملاء ويقوم بإعداد أوامر بيع لكل منها، بالإضافة لذلك يقوم نفس الموظف بالرد على التليفون، ويقوم بإعداد سجل لكل أمر بالتليفون وبعد ذلك يعد أمر مبيعات للأوامر التى يتم استلامها عن طريق التليفون ، ويتم كتابة أرقام أمر المبيعات على طلبات شراء العميل والأوامر التليفونية قبل أن يتم استيفائها عن طريق العميل .

ويتم إرسال النسخة الخامسة من أوامر المبيعات الى العملاء للتصديق على أن الأمر قد تم استلامه . أما النسخ من الأولى حتى الرابعة يتم إرسالها إلى قسم الائتمان للموافقة على منح الائتمان .

ويقوم مدير الائتمان باستلام النسخ المتعددة من أوامر البيع من قسم إدخال الأمر ، حيث يقوم بتقدير إجمالى قيم المبيعات وفقاً لآخر قائمة سعر حديثة ويحدد ما إذا كان يتم الموافقة على الائتمان أم لا تأسيساً على حد الائتمان المقرر مسبقاً للعميل والإشارة إلى قائمة أرصدة حسابات المدينين المُعدة على إقفال التاريخ السابق . ويقوم مدير الائتمان بالموافقة أو الرفض للائتمان ، ويتم إعادة النسخة الرابعة إلى قسم إدخال الأمر ، أما النسخ الأولى والثانية والثالثة فيتم إرسالها على التوالى إلى قسم إعداد الفواتير ومخازن الاستيداع والشحن .

الفصل الرابع

أثار تقييم مخاطر الرقابة وإختبارات الإلتزام

الفصل الرابع

أثار تقييم مخاطر الرقابة وإختبارات الإلتزام

The Effects of Assessing Control Risk And Tests of Control

مقدمة :-

متى تم حصول المراجع على معلومات وصفية وأدلة إثبات تدعم تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية يمكن أن يقوم بتقييم مخاطر الرقابة فى ضوء تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ، حيث يتم أداء ذلك بشكل منفصل لكل نوع رئيسى من أنواع العمليات لكل دورة ذات صلة .

عموما يتم تقسيم مخاطر الرقابة فى ضوء تحديد أهداف المراجعة على مستوى العمليات ، ثم يتم تحديد إجراءات الرقابة الأساسية المحددة التى تحقق كل هدف ، ثم يتم تحديد وتقييم مواطن الضعف أو بعبارة أخرى مدى غياب أساليب الرقابة الكافية والتى تزيد من مخاطر التحريفات التى تتضمنها القوائم المالية . ويتم تدعيم إجراءات الرقابة التى قام المراجع بتحديدها فى عملية التقييم بأختبارات الإلتزام من أجل تخفيض مخاطر الرقابة .

يهتم هذا الفصل بالتركيز على تقييم المراجع لمخاطر الرقابة الداخلية وإختبارات الإلتزام وعلاقة ذلك بتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات التحقق الأساسية ، وتأسيسا على ذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

٤/١ تقييم مخاطر الرقابة لكل نوع من العمليات .

٤/٢ بناء مصفوفة المخاطر وتقييم مخاطر الرقابة .

٤/٣ توصيل المراجع الأمور المرتبطة بالرقابة الداخلية طبقا لمعايير المراجعة .

٤/٤ تصميم وأداء إختبارات الإلتزام .

٤/١ تقييم مخاطر الرقابة لكل نوع من العمليات

Assessing Control Risk for Each Type of Transaction

بعد أن يحصل المراجع على معلومات وأدلة إثبات تؤيد تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية ، يمكن أن يقوم بتقييم مخاطر الرقابة لكل دورة عمليات ، حيث يتم تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ، وتحديد إجراءات الرقابة الداخلية التى تحقق كل هدف ثم تحديد وتقييم مواطن الضعف التى تزيد من مخاطر التحريفات الموجودة بالقوائم المالية على النحو التالى :-

أ – تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات

Identify Transaction Related Audit Objectives

الخطوة الأولى فى التقييم تتمثل فى تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات التى يطبق عليها التقييم . وهذا يتم عمله عن طريق تطبيق أهداف المراجعة على مستوى العمليات التى يتم تحديدها فى شكلها العام لكل نوع من أنواع العمليات بالمنشأة .

هذا وينبغى التفرقة بين مزاعم المراجعة وأهداف المراجعة سواء تلك المرتبطة بالعمليات أو الأرصدة .

يشير مصطلح مزاعم الإدارة **Management Assertion** الى إقرارات صريحة أو ضمنية تتم بمعرفة الإدارة بشأن مجموعة العمليات والأرصدة ذات الصلة فى القوائم المالية . ترتبط مزاعم الإدارة مباشرة بمبادئ المحاسبة المقبولة بصفة عامة ، وتعتبر تلك المزاعم جزء من المعايير التى تستخدمها الإدارة للتسجيل والإفصاح عن المعلومات المحاسبية . حيث إرتكز تعريف المراجعة على مقارنة المعلومات (القوائم المالية) بمعايير مقررة (تأكيدات مقررة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها) ، ولذلك يجب أن يفهم

المراجعون التأكيدات لأغراض أداء عمليات مراجعة كافية ، وقد تم تبويب مزاعم وتأكيدات الإدارة طبقا لإيضاح معيار المراجعة رقم (٣١) الى خمسة أنواع رئيسية هى :- (١) الوجود أو الحدوث ، (٢) الشمول ، (٣) التقييم أو التخصيص ، (٤) الحقوق والإلتزامات، بالإضافة الى (٥) العرض والإفصاح.

ترتبط أهداف المراجعة على مستوى العمليات بشكل وثيق بمزاعم وتأكيدات الإدارة ، وتخدم تلك الأهداف فى توفير إطار عام لمساعدة المراجع على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة لكل مجموعة من العمليات ، بصفة عامة توجد ستة أهداف للمراجعة على مستوى العمليات هى :- (١) الوجود (العمليات المسجلة موجودة) ، (٢) الشمول (العمليات الموجودة تم تسجيلها) ، (٣) الدقة (تم تحديد العمليات المسجلة عند قيمتها الصحيحة) ، (٤) التبويب (العمليات المتضمنة فى اليوميات تم تبويبها بشكل ملائم) ، (٥) التوقيت (تم تسجيل العمليات فى الفترات الزمنية الصحيحة) ، بالإضافة الى (٦) الترحيل والتلخيص .

تتماثل أهداف المراجعة على مستوى الأرصدة مع نظيرها على مستوى العمليات فى أنها ترتبط بشكل وثيق مع تأكيدات الإدارة ، كما أنها تمد المراجع بإطار عام لأدلة الإثبات الكافية والصالحة ، إلا أن هناك إختلافين هامين أولهما أن الأهداف المرتبطة بالأرصدة تشير الى أنها مطبقة على أرصدة الحسابات ، أما الأهداف المرتبطة بالعمليات فإنها تطبق على مجموعة العمليات ، وثانيهما أن أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة أكثر من تلك المرتبطة بالعمليات ، حيث توجد تسعة أهداف على مستوى الأرصدة هى (١) الوجود (القيم المتضمنة موجودة)، (٢) الشمول (القيم القائمة قد تم تضمينها)، (٣) الدقة (القيم المتضمنة قد تم تحديدها عند قيمتها الصحيحة) ، (٤) التبويب (القيم المتضمنة قد بوبت بشكل صحيح) ، (٥) إستقلال الفترة المالية (تم تسجيل العمليات التى تقترب من

تاريخ الميزانية فى الفترة الصحيحة) ، (٦) مطابقة التفاصيل (أى تطابق تفاصيل أرصدة الحساب مع المحدد بالقيم بدفاتر الأستاذ العام أو الفرعية) ، (٧) القيمة القابلة للتحقق (أن الأصول مرصودة عند القيمة القابلة للتحقق)، (٨) الحقوق والإلتزامات ، بالإضافة الى (٩) العرض والإفصاح .

ب- أساليب الرقابة الداخلية الجوهرية

ولإجراء ذلك التحليل ليس من الضرورى أن يتم دراسة الإجراء الرقابى . حيث يجب على المراجع أن يحدد ويضمن تلك الإجراءات الرقابية التى يتوقع أن يكون لها الأثر الأكبر على الدفاتر بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ، والتى يطلق عليها بأساليب الرقابة الجوهرية **Key Controls** ، والسبب وراء ذلك يتمثل فى أنها تعتبر كافية لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات بالإضافة الى أنها توفر الكفاءة لعملية المراجعة .

وفيما يلى سبعة أنواع من التحريفات المحتملة التى يمكن حدوثها على الأقل وأساليب الرقابة الرئيسية التى يمكن أن تمنع حدوثها أو تتسبب فى إكتشافها :-[1]

١- عمليات مسجلة بالخطأ :-

وهى عمليات تتضمن أخطاء جوهرية تتسبب فى المغالاة أو فى تدنيه قيمة أرصدة القوائم المالية وهى تنتج عن أخطاء محاسبية أو نتيجة إدخال عمليات وهمية أو حذف بعض العمليات ، وقد تحدث مثل تلك الأخطاء نتيجة عدم الفصل السليم فى إختصاصات الموظفين القائمين فى تنفيذ تلك العمليات .

ولكى يمكن منع حدوث تلك الأخطاء أو إكتشافها يجب أن يقوم رؤساء الأقسام بفحص تلك العمليات للتحقق من معقوليتها ودقتها مثل معالجة بياناتها ، كما يجب العناية فى فصل وظائف حيازة الأصول وإثبات قيمتها بالسجلات والتصديق على عمليات تداولها .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، كيف تراجع حسابات منشأة ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة – الكتاب الثالث ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

٢- عمليات مسجلة لا يتوفر لها الصحة أو الشرعية :-

وهى عمليات تنقصها المستندات اللازمة المؤيدة لصحتها وشرعيتها ، أو تلك التى لم يعتمد تنفيذها المسئول المختص .

وحتى يمكن منع حدوث هذا الخطأ أو إكتشافه يجب التأكد من إستيفاء كافة المستندات اللازمة لتأييد صحة وشرعية العملية قبل إعتمادها أو تسجيلها بالدفاتر.

٣- عمليات غير مسجلة :-

حيث قد لا يتم تسجيل عمليات بالخطأ أو عمدا فى السجلات المحاسبية ، ويعتبر ذلك النوع من الأخطاء بالغ الأهمية بالنسبة لحسابات الدائنين .

ولمنع حدوث تلك الأخطاء يجب أن تكون أساليب الرقابة فعالة فى إكتشاف العمليات غير المسجلة وضمان إثباتها بالدفاتر .

٤- عمليات مقومة بشكل غير صحيح :-

حيث غالبا ما تتضمن عمليات المشتريات أو المبيعات معلومات خاصة بالكميات وأسعار الوحدة وتكلفتها ، وقد تحدث أخطاء فى أى هذه القيم ينتج عنها أخطاء فى قيم العمليات التى تسجل بالدفاتر .

ولمنع تلك الأخطاء يجب على المشرفين على أداء تلك العمليات مراجعة بياناتها وفحص حساب قيمتها .

٥- عمليات مبوبة بشكل غير صحيح :-

تؤدى تلك العمليات الى التبويب الخطأ فى أرصدة الحسابات بالقوائم المالية ، بالإضافة الى المغالاة أو تدنيه قيمة صافى الدخل إذا حدث الخطأ فيما بين حسابات قائمة المركز المالى وقائمة الدخل (على سبيل المثال إثبات مصروفات الأجور فى حساب المخزون السلعى بالميزانية بدلا من معالجته كمصروفات تسويقية ضمن عناصر قائمة الدخل) .

ولمنع حدوث ذلك الخطأ يتعين أن يتم فحص العمليات عن طريق مشرفين ومسئولين قبل أن يتم تسجيلها بالدفاتر .

٦- عمليات مسجلة فى فترة خطأ :-

تؤدى تلك العمليات الى المغالاة أو تدنيه قيمة حساب ما بسبب عدم مراعاة إستقلال الفترات الزمنية .

وحتى يمكن تفادى حدوث تلك الأخطاء أو إكتشافها يجب أن يتم إستخدام مستندات مرقمة مسبقا فى كافة عمليات المبيعات والمشتريات والمقبوضات والمدفوعات النقدية ، بالإضافة الى ضرورة فحص العمليات المالية التى تمت فى نهاية الفترة المالية للتأكد من إثباتها بالكامل فى سجلات الفترة الزمنية الصحيحة .

٧- عمليات مسجلة بالدفاتر الفرعية بالخطأ :-

وهى عمليات مسجلة بشكل صحيح فى الأستاذ العام إلا أنه قد حدث خطأ فى تسجيلها بدفاتر الأستاذ الفرعية، وبناء على ذلك لن تطابق أرصدة حسابات الأستاذ العام قيمة إجمالى دفاتر الأستاذ الفرعى الخاصة به (حسابات المبيعات والمدينين والمشتريات والدائنين) .

لمنع تلك الأخطاء وإكتشافها يجب أن يتوافر إجراءات مراجعة صحة وشمولية عمليات الترحيل الى دفاتر الأستاذ ، كما يتعين مطابقة حسابات الأستاذ الفرعى من حين لأخر مع أرصدة حسابات المراقبة فى الأستاذ العام .

جـ- تحديد وتقييم مواطن الضعف Identify and Evaluate Weaknesses

تعرف مواطن الضعف بأنها غياب إجراءات الرقابة الداخلية الكافية Absence of Adequate التى تزيد مخاطر التحريفات القائمة فى القوائم المالية، فإذا كان هناك – فى رأى المراجع – إجراءات رقابية غير كافية فى تحقيق أحد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ، فسوف تتزايد توقعات

حدوث مثل تلك التحريفات . على سبيل المثال إذا لم يحدث أى تحقق داخلى من دقة عمليات الرواتب فقد يستنتج المراجع أن هناك مواطن ضعف فى الرقابة الداخلية . لتحديد مواطن الضعف الجوهرية يمكن أن يستخدم المراجع مدخل من أربعة خطوات هى :-

١- تحديد إجراءات الرقابة القائمة Identify Existing Controls

حيث أن مواطن الضعف تمثل غياب إجراءات الرقابة الكافية يتعين على المراجع أولا أن يعرف أية إجراءات الرقابة الموجودة ، وقد سبق مناقشة الطرق الخاصة بتحديد إجراءات الرقابة الموجودة .

٢- تحديد غياب إجراءات المراجعة الرئيسية

Identify the Absence of Key Controls

تعتبر قوائم الإستقصاء والوصف المكتوب وخرائط التدفق عن الرقابة الداخلية مفيدة فى تحديد المجالات التى ينقصها إجراءات الرقابة الرئيسية والتى خلالها تتزايد إحتمالات حدوث التحريفات . وأينما تم تقييم مخاطر الرقابة بأنها معتدلة أو مرتفعة فسوف يكون هناك عادة غياب الإجراءات بالرقابة الداخلية .

٣- تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة التى يمكن أن تنتج

Determine Potential Material Misstatement that Could Result

الهدف من تلك الخطوة تحديد التحريفات المحددة التى من المحتمل أن تنشأ بسبب غياب إجراءات الرقابة ، تتناسب أهمية مواطن الضعف مع حجم التحريفات التى من المحتمل أن تنبع منها .

٤- دراسة إحتمال وجود إجراءات رقابية معوضة

Consider the Possibility of Compensating Controls

يعتبر الإجراء المعوض هو إجراء رقابة داخلية يهدف للتغلب على أوجه الضعف الموجود فى النظام ، وعندما يوجد إجراء الرقابة الداخلية المعوض فإن موطن الضعف لم يعد محل تخوف بسبب تخفيض إحتمال حدوث التحريف بشكل كافى .

يوضح الشكل رقم (٤/١) توثيق موطن الضعف الموجود بدورة المبيعات والمتحصلات النقدية ، حيث يبين عمود الأثر على دليل إثبات المراجعة أثر مواطن الضعف على برنامج المراجعة المخطط للمراجع .

شكل رقم (٤/١)

مواطن الضعف فى الرقابة الداخلية

العميل .... موطن الضعف فى الرقابة الداخلية دورة : المبيعات والمتحصلات النقدية		أعد بمعرفة .... الفترة		
مواطن الضعف	إجراء الرقابة المعوض	التحريف المحتمل	الأهمية النسبية	الأثر على دليل إثبات المراجعة
أن الموظف المسئول عن حسابات المدينين يوافق على المذكرات الدائنة ويقوم بمناولة النقدية .	يقوم المالك بفحص كافة المذكرات الدائنة بعد أن يتم تسجيلها وهو يعرف كافة أرقام العملاء .	غير ملائم	غير ملائم	غير ملائم
ليس هناك تحقق داخلى من القيود الرئيسية لأوامر العملاء والكميات والمعلومات المرتبطة بفواتير المبيعات والمذكرات الدائنة .	لا توجد	وجود أخطاء حسابية فى إعداد المطالبات للعملاء والترحيل الى دفاتر الأستاذ الفرعية بالإضافة الى أخطاء فى تبويب الحسابات.	جوهرى	زيادة إختبارات التحقق من عمليات المبيعات الى عدد ١٢٥ عملية .

٤/٢ بناء مصفوفة المخاطر وتقييم مخاطر الرقابة

The Risk Matrix and Assessing Control Risk

كثيرا من المراجعين يستخدمون مصفوفة مخاطر الرقابة للمساعدة فى عملية تقييم مخاطر الرقابة . معظم إجراءات وأساليب الرقابة تؤثر على أكثر من هدف واحد للمراجعة على مستوى العمليات ، وغالبا ما تؤثر كثير من إجراءات وأساليب الرقابة الداخلية العديدة على هدف معين للمراجعة على مستوى العمليات ، تلك التعقيدات تجعل مصفوفة مخاطر الرقابة وسيلة مفيدة فى المساعدة على تقييم مخاطر الرقابة . وعادة ما يتم إستخدام مصفوفة مخاطر الرقابة على المساعدة فى تحديد كل من إجراءات الرقابة الداخلية ومواطن الضعف فيها بالإضافة الى تقييم مخاطر الرقابة .

يشرح الشكل البيانى رقم (٤/٢) إستخدام مصفوفة مخاطر الرقابة الخاصة بعمليات المبيعات لإحدى الشركات . من أجل بناء المصفوفة يتم تحديد أهداف المراجعة على مستوى عمليات المبيعات كعنوان للأعمدة ، بينما تم تحديد إجراءات الرقابة الداخلية القائمة كعنوان للصفوف . بالإضافة الى ذلك فعندما يتم الإشارة الى وجود موطن ضعف جوهرى ، يتم إدخالها أيضا فى الصفوف أسفل قائمة إجراءات الرقابة الرئيسية ، ويتم إستخدام هيكل المصفوفة لبيان كيف تساهم إجراءات الرقابة الداخلية فى تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وكيف تؤثر مواطن الضعف فى الأهداف . فى هذا الشرح التوضيحى يتم إدخال حرف (ر) فى كل خلية للإشارة الى تحقيق إجراء الرقابة الداخلية جزئيا أو كليا هدف المراجعة ، بينما يتم إدخال حرف (ض) لتوضيح أثر مواطن الضعف .

متى تم تحديد إجراءات الرقابة الداخلية ومواطن الضعف وربطهما بأهداف المراجعة على مستوى العمليات يمكن أن يتم تقييم مخاطر الرقابة بعد ذلك ، حيث تعتبر مصفوفة مخاطر الرقابة أداة مفيدة لذلك الغرض . فبالإشارة الى الشكل رقم (٤/٢) الذى يوضح قيام المراجع بتقييم مخاطر الرقابة على مبيعات الشركة عن طريق فحص كل عمود يقابل إجراءات الرقابة الداخلية ومواطن الضعف ويقوم بطرح سؤال هو :-

ما هو إحتمال عدم منع أو إكتشاف أو تصحيح التحريف الجوهرى عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية ، وما هو تأثير مواطن الضعف ؟ . فإذا ما كان ذلك الإحتمال مرتفعا من ثم تصبح مخاطر الرقابة مرتفعة وهكذا ...

شكل بيانى رقم (٤/٢)

مصفوفة مخاطر الرقابة لعمليات المبيعات

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات

الرقابة الداخلية	الوجود: المبيعات المسجلة خاصة ببضائع تم شحنها لعملاء فعليين	الشمول: تم تسجيل عمليات المبيعات القائمة	الدقة: المبيعات المسجلة خاصة بكمية البضائع المشحونة وأن الفواتير أعدت وسجلت بشكل صحيح	التبويب: تبويب المبيعات المسجلة بشكل ملائم	التوقيت: تسجيل المبيعات فى الفترات الصحيحة	الترحيل والتلخيص: تضمين عمليات المبيعات حسابات الأستاذ الفرعية وتلخيصها بالشكل الصحيح
إجراءات الرقابة الرئيسية						
١- الموافقة على الإئتمان قبل أن يتم الشحن .	(ر)					
٢- تأييد المبيعات بمستندات الشحن المعتمدة ، وأوامر العميل الموافق عليها والتى يتم إرفاقها بفاتورة المبيعات.	(ر)					
٣- الفصل بين المسئوليات المرتبطة بإعداد الفواتير وتسجيل المبيعات ومناولة المتحصلات النقدية .	(ر)	(ر)				(ر)
٤- إستخدام قائمة أسعار موافق عليها لتحديد أسعار بيع الوحدة.			(ر)			
٥- المحاسبة عن أرقام مستندات الشحن وأرقام فواتير المبيعات أسبوعيا وتتبعهما حتى يومية المبيعات .		(ر)			(ر)	
٦- جمع مستندات الشحن على دفعة واحدة يوميا حسب الكمية المستخدمة .	(ر)	(ر)	(ر)		(ر)	(ر)
٧- إرسال الكشف لكافة العملاء شهريا بالبريد .	(ر)		(ر)			(ر)
٨- وجود خريطة حسابات كافية.				(ر)		
٩- فحص يومية المبيعات شهريا من حيث معقولية الإجماليات ومقارنتها بحساب المبيعات ومرتجعات المبيعات بالأستاذ العام.						(ر)
مواطن الضعف						
نقص التحقق الداخلى لإدخال رقم العميل والكميات والمعلومات ذات الصلة الخاصة بفواتير المبيعات والمذكرات الدائنة .			(ض)	(ض)		(ض)
مخاطر الرقابة المقدرة .	منخفضة	منخفضة	معتدلة	معتدلة	منخفضة	معتدلة

(ر) = إجراء الرقابة يحقق هدف المراجعة على مستوى المبيعات جزئيا أو كليا . (ض) = مواطن الضعف.

٤/٣ توصيل المراجع الأمور المرتبطة بالرقابة الداخلية طبقاً لمعايير المراجعة

Communication of Internal Control matters

يتمثل غرض تقييم المراجع لمخاطر الرقابة فى تخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة وليس إبلاغ التقييم إلى المنشأة أو توصيل المعلومات الأخرى المرتبطة بالرقابة الداخلية، ومع ذلك أثناء مسار عملية الحصول على فهم بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتقييم مخاطر الرقابة فإن المراجعين كثيراً مايحصلون على معلومات قد تكون مفيدة للجان المراجعة أو مجلس الإدارة للوفاء بمسئولياتهم. وقد حدد إيضاح معايير المراجعة رقم (٦٠) القسم رقم (٣٢٥) الظروف والأحوال التى قد يجدها المراجع أثناء أداء مهمته ويجب أن يتم التقرير عنها إلى لجان المراجعة أو الجهات التى فى حكمها. تلك الظروف الممكن التقرير عنها **Reportable Conditions** هى تلك الأمور – التى فى حكم المراجع الشخصى – يجب أن يتم إبلاغها إلى لجان المراجعة حيث إنها تمثل مواطن ضعف جوهرية فى تقييم أو تشغيل نظم الرقابة الداخلية التى تؤثر عكسياً على قدرة المنشأة على إعداد القوائم المالية تطبيقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها. وقد تكون الظروف القابلة للتقرير عنها جوهرية تماماً للدرجة التى يمكن اعتبارها تمثل مواطن ضعف جوهرية **Material Weakness** ، حيث تعتبر حالة يمكن التقرير عنها والتى خلالها لا يترتب الرقابة الداخلية على إجراءات تخفيض المخاطر المرتبطة باحتمال حدوث أخطاء أو مخالفات عن طريق العاملين فى قيم ذات أهمية نسبية للقوائم المالية خلال فترة زمنية مناسبة الى مستوى الحد الأدنى، وتعتبر مواطن الضعف الجوهرية أكثر أهمية من الظرف القابلة للتقرير عنها ، حيث إن مخاطر التحريفات الجوهرية التى تحدث والتى لن تكتشف تعتبر أكثر جوهرية. يوضح الشكل رقم (٤/٣) أمثلة على تلك الظروف القابلة للتقرير عنها:

شكل رقم (٣/٤)

أمثلة على الظروف القابلة للتقرير عنها

عيوب فى تصميم نظام الرقابة الداخلية

Deficiencies in Internal Control Design

- تصميم غير كاف لنظام الرقابة الداخلية الشامل .
- غياب الفصل الملائم بين الواجبات بشكل يتسق مع الأهداف الرقابية الملائمة .
- غياب الفحص الملائم والموافقة المناسبة عن العمليات المالية ، والقيود المحاسبية أو مخرجات النظم .
- إجراءات غير كافية لتقييم وتطبيق المبادئ المحاسبية بشكل ملائم .
- احتياطات غير كافية لحماية الأصول .
- غياب أساليب رقابية أخرى تعتبر ملائمة لنوع ومستوى نشاط العملية المالية .
- دليل إثبات يفيد فشل النظام فى توفير مخرجات شاملة ودقيقة تتسق مع الأهداف والمتطلبات الحالية – بسبب خلل أو عيب فى التصميم .

الفشل فى تشغيل الرقابة الداخلية

Failures in the Operation of Internal Control

- دليل إثبات على فشل النظم الرقابية المحددة لمنع أو اكتشاف تحريف المعلومات المحاسبية .
- دليل إثبات بأن النظام فشل فى توفير مخرجات شاملة ودقيقة تتسق مع الأهداف الرقابية للمنشأة بسبب سوء تطبيق النظم الرقابية الداخلية .
- دليل إثبات على الفشل فى حماية الأصول من الخسارة والضرر أو سوء الاستخدام.

- دليل إثبات على الانتهاك المتعمد لإجراءات الرقابة الداخلية عن طريق المسئولين المفوض إليهم مما يعوق تحقيق الأهداف الشاملة للنظام .
- دليل إثبات على الفشل فى أداء المهام التى تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية ، على سبيل المثال عدم إعداد مطابقات ومذكرات تسوية البنوك أو إعدادها فى وقت غير مناسب .
- دليل إثبات على ارتكاب الأخطاء عن طريق العاملين أو الإدارة .
- دليل إثبات على التلاعب واصطناع أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة .
- دليل إثبات على سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية .
- دليل إثبات على تشويه وتحريف الحقائق المقدمة من موظفى العميل إلى المراجع .
- دليل إثبات على أن العاملين أو الإدارة تنقصها التأهيل والتدريب الكافى للوفاء بالوظائف المحددة لهم .

أمور أخرى

- عدم وجود مستوى كافى للوعى الرقابى داخل التنظيم .
- الفشل فى متابعة وتصحيح عيوب نظام الرقابة الداخلية المحددة فى العام السابق .
- دليل إثبات على عدم الإفصاح الجوهرى والكامل للعمليات مع الأطراف ذوى العلاقة .
- دليل إثبات على التحيز أو نقص الموضوعية عن طريق المسئولين عن إتخاذ القرارات المحاسبية .

وقــد يتم الإبلاغ عن الظروف القابلة للتقرير عنها شفوياً إلا أنه يُفضل أن يكون ذلك كتابة. وعندما يكون التوصيل شفوياً، فإن المراجع يجب أن يوثقه فى أوراق العمل ويجب عند إجراء أى ابلاغ عن أمور قابلة للتقرير عنها أن:

- يشـــير إلى أن غرض عملية المراجعة هو التقرير على القوائم المالية وليس توفير تأكيد على نظام الرقابة الداخلية .
- تعريف الظروف القابلة للتقرير عنها .
- تقييد توزيع التقرير بحيث يقتصر فقط توزيعه على الإدارة ولجان المراجعة ومافى حكمهم داخل المنشأة .

وإذا كــانت الظــروف القابــلة للتقرير عنها تعتبر ذات حجم نسبى يمكن اعتــباره بمــثابة موطــن ضعف جوهرى ، فإن التقرير يمكن أن يُحدد بشكل منفصـــل كضـــعف جوهرى ، ويوضح الشكل رقم (٤/٤) نموذج الخطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها.

وإذا لــم تكــن هناك أية ظروف قابلة للتقرير عنها، قد لا يصدر المراجع خطابــاً ينص على ذلك ، حيث أن مثل ذلك الخطاب قد يُضلل المستخدمين عن طــريق الإيحــاء بوجود مستوى أكبر للتأكيد بشان وجود أى عيوب جوهرية مقارنة بما يمكن للمراجع توفيره فى الحقيقة. ومع ذلك قد يصدر المراجع خطاباً يشير إلى عدم وجود أى مظاهر ضعف جوهرية أثناء تأدية مهمة المراجعة .

وعلى الرغم من أن معايير المراجعة لا تتطلب إصدار خطابات عن ذلك ، إلا أن كثير من المراجعين يكتبون خطابات لعملائهم تتضمن مقترحات لتحسين العمليات ونظام الرقابة الداخلية، وتتضمن الأمور المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية الظروف القابلة للتقرير عنها التى تم الإبلاغ عنها للجان المراجعة بالإضافة إلى أمــور ليســت جوهــرية بشكل كافٍ للدرجة التى يتم تضمينها فى خطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها .

شكل رقم (٤/٤)

نموذج لخطاب عن الظروف القابلة للتقرير عنها

السادة/ أعضاء لجان المراجعة

عند تخطيط وأداء مراجعتنا للقوائم المالية للشركة عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام .... قمنا بدراسة نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد إجراءات مراجعتنا لأغراض التعبير عن رأينا فى القوائم المالية وليس بهدف توفير تأكيد على نظام الرقابة الداخلية، ومع ذلك لاحظنا أن هناك أمور معينة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية وعملياته التى نعتبرها بمثابة ظرف قابل للتقرير عنها طبقاً للمعايير المقررة عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين . تتضمن تلك الظروف القابلة للتقرير عنها أمور نمت إلى علمنا مرتبطة بوجود عيوب جوهرية فى تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية التى فى حكمنا الشخصى يمكن أن تؤثر عكسياً على مقدرة التنظيم على تسجيل وتشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية .

حيث لم يتم المحاسبة عن فواتير المبيعات المرقمة بشكل مسلسل للتحقق من أن كل المبيعات قد تم تسجيلها . وكنتيجة لذلك يمكن أن يتم حذف بعض المبيعات من يومية المبيعات التى قد تؤثر على المبيعات وحسابات المدينين . ذلك الأمر يُعتبر جوهرياً بسبب الأهمية النسبية لمتوسط حجم مبيعات الشركة .

وأن الهدف من إعداد ذلك التقرير هو تقديم معلومات تستخدم فقط عن طريق لجان المراجعة والإدارة بالإضافة إلى أى مستخدمين فى حكمهم داخل الشركة .

مكتب المحاسب القانونى

٤/٤ إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة Tests of Controls

طبيعة وأهداف إختبارات الإلتزام

يجب أن يتم تدعيم إجراءات الرقابة الداخلية التى قام المراجع بتحديدها فى عملية التقييم بأنها تخفض من مخاطر الرقابة عن طريق إختبارات الإلتزام بتلك الإجراءات للتأكد من أنها تعمل بفعالية خلال كافة أو معظم فترة المراجعة. على سبيل المثال فإن كل إجراء رقابة داخلية فى الشكل الإيضاحى رقم (٤/٢) يهدف المراجع الى الإعتماد عليه يجب أن يتم تأييده بإختبارات إلتزام كافية بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية .

فالغرض من إختبارات الإلتزام هذه هو التأكد بطريقة معقولة بأن الإجراءات الرقابية تستخدم فعلا كما هى موضوعة ومقررة ومخططة ، حيث قد تكون نظم الرقابة الداخلية سليمة من الناحية النظرية ، إلا أنها قد لا تطبق بالكامل فى التطبيق العملى ، وعادة ما تتعلق إختبارات الإلتزام بالإجابة على الأسئلة الثلاثة التالية :-

١- هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية المقررة حسب ما هو مخطط ؟

٢- كيف تم تنفيذ تلك الإجراءات الرقابية المقررة ؟

٣- من الذى قام بتنفيذ تلك الإجراءات الرقابية المخططة ؟

وتعتبر تلك الإجراءات ضرورية إذا ما قام المراجع بالإعتماد على الإجراءات الرقابية المقررة فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات التحقق الأساسية للعمليات والأرصدة ، ويكون الأمر كذلك عندما :-

أ - تكون الإجراءات الرقابية مرضية وقوية وممكن الإعتماد عليها .

ب-تكون إختبارات تنفيذ نظم الرقابة الداخلية فعالة بسبب وفورات الموازنة بين تكلفة إجرائها والعوائد الناجمة منها (حيث أن تكلفة أدائها أقل من الوفر الناتج عن التخفيض فى إختبارات التحقق الأساسية) .

الإجراءات الخاصة بإختبارات الإلتزام Procedures for Tests of Controls

هناك أربعة إجراءات يتم إستخدامها لتدعيم تشغيل أساليب الرقابة الداخلية هى :-

١- إجراء إستفسارات مع موظفى العميل الملائمين

Make Inquiries of Appropriate Client Personnel

على الرغم من أن الإستفسار لا يعتبر مصدر قوى لأدلة الإثبات بخصوص التشغيل الفعال لإجراءات الرقابة الداخلية ، إلا أنه يعتبر نموذج ملائم لأدلة الإثبات . على سبيل المثال قد يحدد المراجع أن موظفى العميل المرخص لهم بالإعتماد غير مسموح لهم بالوصول الى ملفات الحاسب الإلكترونى ، ويتم عمل ذلك عن طريق عمل إستفسارات من المسئول الذى يقوم بالرقابة على مكتبة الحاسب الإلكترونى .

٢- فحص المستندات والسجلات والتقارير

Examine Documents, Records and Reports

كثير من إجراءات الرقابة الداخلية تترك مسار واضح لدليل الإثبات المستندى . على سبيل المثال يفترض أنه عندما يتم إستلام أمر من العميل للشراء، فسوف يتم إستخدامه لخلق أمر مبيعات للعميل والذى يتم الموافقة عليه بغرض منح الإئتمان . ينظر إجراء الرقابة الرئيسى الأول والثانى فى الشكل السابق رقم (٢/٤). يتم إرفاق أمر العميل بأمر المبيعات كتصديق على المعالجة

الإضافية، يقوم المراجع بفحص المستندات للتأكد من أنها كاملة ويتم مطابقتها معا بشكل سليم ويتم التحقق من أن التوقيعات المطلوبة عليها موجودة وصحيحة.

ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالرقابة Observe Control – Related Activities

هناك أنواع أخرى من الأنشطة المرتبطة بإجراءات الرقابة لا تترك مسار لدليل الإثبات . على سبيل المثال فإن الفصل بين المسئوليات يعتمد على أشخاص محددين يقومون بأداء وظائف محددة وقد لا يكون هناك عادة توثيق للأداء المنفصل . ينظر إجراء الرقابة الرئيسى الثالث فى الشكل رقم (٤/٢) .

وبصفة عامة يقوم المراجع بملاحظة أنشطة الرقابة عند تنفيذها عندما لا تترك إجراءات الرقابة الداخلية أية أدلة إثبات مستندية .

إعادة أداء إجراءات العميل Reperform Client Procedures

هناك أيضا أنشطة مرتبطة بإجراءات الرقابة التى تخصص لها مستندات وسجلات ذات صلة ، إلا أن مضمونها يعتبر غير كافيا لغرض المراجع من تقييم ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية تعمل بفعالية أم لا . على سبيل المثال يفترض أن الأسعار القائمة فى فواتير المبيعات يجب التحقق من أنها تتفق مع قائمة الأسعار النموذجية عن طريق موظفى العميل كإجراء للتحقق الداخلى، إلا أنه لم يتم إدخال أية إشارة أو علامة تفيد ما تم من أداء على فواتير المبيعات ينظر إجراء الرقابة الرئيسى الرابع فى الشكل السابق رقم (٤/٢) . فى مثل تلك الحالات من الشائع للمراجع أن يقوم بإعادة أداء نشاط الرقابة بالفعل ليرى ما إذا كان قد تم الحصول على النتائج الملائمة ، فى ظل ذلك المثال يمكن للمراجع إعادة أداء الإجراء عن طريق تتبع أسعار المبيعات حتى قائمة الأسعار المعتمدة.

إذا لم تكن هناك أية تحريفات موجودة يمكن للمراجع أن يستنتج أن الإجراء يعمل كما هو مخطط ومستهدف .

نطاق الإجراءات Extent of Procedures

يعتمد تحديد نطاق إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة على مخاطر الرقابة المقدرة المرغوب فيها ، فكلما كان المراجع يرغب فى مخاطر رقابة مقدرة منخفضة ، كلما زادت إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة المطبقة سواء كانت فى صورة عدد إجراءات الرقابة محل الإختبار أو نطاق الإختبارات الخاصة بكل إجراء رقابة داخلية . على سبيل المثال إذا رغب المراجع فى إستخدام مخاطر رقابة مقدرة منخفضة ، كلما زادت حجم العينة التى يجب تطبيقها على إجراءات التوثيق والملاحظة وإعادة الأداء .

بصفة عامة عند تخطيط عملية المراجعة ينبغى على المراجع تطوير إستراتيجية مراجعة مبدئية لكل تأكيد بالقوائم المالية تتأسس على فهمه بنظام الرقابة الداخلية ، ويمكن أن تكون تلك الإستراتيجية :-

أ- إختبارات تحقق أساسية موسعة .

أو ب- إختبارات إلتزام بنظم الرقابة ومقدار أقل من إختبارات التحقق الأساسية .

ويقوم المراجع بأداء إختبارات تحقق أساسية موسعة عندما :-

أ - عندما تشير نظم الرقابة الداخلية الى أن مخاطر الرقابة تم تقييمها بشكل مرتفع عند الحد الأقصى .

ب- عندما تكون تكلفة أداء إختبارات الإلتزام مرتفعة مقارنة بمدى فاعليتها .

جـ- عندما لا توفر إختبارات الإلتزام أساس لتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى .

بينما يقوم المراجع بأداء إختبارات تحقق أساسية أقل توسعا وتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى :-

أ - عندما تشير نظم الرقابة الداخلية الى أن مخاطر الرقابة يمكن تقييمها عند أقل من الحد الأقصى .

ب- عندما تكون هناك موازنة منطقية بين تكلفة وفعالية إختبارات الإلتزام .

جـ- عندما توفر إختبارات الإلتزام أساس لتقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى .

ويترتب على قيام المراجع بفهم إجراءات الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر المراجعة وإختبارات الإلتزام بتلك الإجراءات ثلاثة إحتمالات هى :-

١- قوة نظم الرقابة الداخلية وإلتزام العاملين بإجراءاته الرقابية المقررة .

وفى ظل هذا الموقف يقوم المراجع بأداء إختبارات تحقق أساسية ضيقة ومحددة على العمليات والأرصدة لتأييد رأيه عن القوائم المالية .

٢- عدم الإلتزام بتطبيق نظم الرقابة الداخلية والإجراءات الرقابية المقررة رغما عن جودة تلك النظم وصحتها .

وفى ظل ذلك الموقف يتعين على المراجع الإستفسار عن ما إذا كان عدم الإلتزام بالنظم الرقابية قد يؤدى الى حدوث أخطاء جوهرية فى القوائم المالية. وبالتالى فإنه عليه تكثيف كمية إختبارات التحقق الأساسية إذا ما تسبب عدم الإلتزام هذا فى تحريف جوهرى فى القوائم المالية لتعويض الضعف فى تطبيق النظم الرقابية والإلتزام بها .

٣- عدم إلتزام العاملين بنظم الرقابة الداخلية ووجود مواطن ضعف كثيرة في نظم الرقابة الداخلية .

وفى تلك الحالة يتعين أن ينسحب المراجع من مهمة المراجعة أو يقوم بالإمتناع عن إبداء رأيه فى القوائم المالية .

علاقة إختبارات الإلتزام بإجراءات الحصول على الفهم

Relationship of Tests of Controls to Procedures to Obtain an Understanding

يلاحظ أن هناك تداخل وتزامن بين إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة والإجراءات الخاصة بالحصول على الفهم . حيث يتضمن كل منها الإستفسار، التوثيق والملاحظة . إلا أن هناك إختلافين رئيسيين فى تطبيق تلك الإجراءات الشائعة بين المرحلتين .

١- عند الحصول على الفهم – فإن الإجراءات يتم تطبيقها على كافة إجراءات الرقابة المحددة كجزء من فهم الرقابة الداخلية . وفى الناحية المقابلة فإن إختبارات الإلتزام يتم تطبيقها فقط عندما تكون مخاطر الرقابة المقدرة أسفل الحد الأقصى وبعد ذلك يتم تطبيقها على إجراءات الرقابة الداخلية الرئيسية .

٢- يتم أداء الإجراءات الخاصة بالحصول على الفهم فقط على واحد أو بضعة عمليات ، وفى حالة الملاحظات يتم تطبيقها على فترة زمنية واحدة . أما إختبارات الإلتزام فيتم أدائها على عينات أضخم للعمليات (ربما من ٢٠ الى ١٠٠ عملية) وغالبا ما يتم أداء الملاحظات على أكثر من فترة زمنية واحدة .

بالنسبة لإجراءات الرقابة الداخلية الرئيسية تعتبر إختبارات الإلتزام بخلاف إعادة الأداء جوهرية كإجراءات موسعة مرتبطة بالحصول على الفهم . لذلك السبب عندما يخطط المراجعون للحصول على مخاطر رقابة مقدرة منخفضة فإنهم يمزجون بين كلا النوعين من الإجراءات ويؤدونها فى وقت متزامن .

يشرح الشكل رقم (٤/٥) ذلك المفهوم بمزيد من التفصيل ، حيث عندما يتم تخطيط الحد الأدنى المطلوب لدراسة الرقابة الداخلية ، فإن المراجع سوف يقوم بأداء إجراء السير خلال مسار العملية ، ولإجراء ذلك يحدد المراجع أن توثيق عملية المراجعة يعتبر كامل ودقيق ويلاحظ أن الأنشطة المرتبطة بإجراء الرقابة المقررة هى المطبقة فى العملية .

وعندما يتم تقييم مخاطر الرقابة أقل من الحد الأقصى ، فليس فقط يتم أداء إجراء السير خلال مسار العملية ، وإنما أيضا يتم فحص عينة أضخم للمستندات للإشارة الى فعالية تشغيل إجراءات الرقابة الداخلية . وبالمثل فعندما يتم إجراء ملاحظة الأداء فإنها ستكون أكثر توسعا وغالبا ما يتم خلال نقاط زمنية مختلفة . وسوف يقوم المراجعون أيضا بعمل إعادة أداء لبعض إجراءات الرقابة الداخلية .

شكل رقم (٤/٥)

العلاقة بين مخاطر الرقابة المقدرة ونطاق الإجراءات

نوع الإجراء	مخاطر الرقابة المقدرة	
	مستوى عالى الحصول على الفهم فقط	مستوى منخفض إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة
الإستفسار	نعم – موسع	نعم – البعض
التوثيق	نعم –بواسطة السير خلال مسار العملية	نعم – بإستخدام المعاينة .
الملاحظة	نعم –بواسطة السير خلال مسار العملية	نعم – عند أزمنة متعددة .

الفصل الخامس

فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية
فى ظل إستخدام الحاسبات الإلكترونية

الفصل الخامس

فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية

فى ظل إستخدام الحاسبات الإلكترونية

مقدمة :

ينص معيار المراجعة الدولى رقم (٢٠٠) بعنوان المبادئ الأساسية التى تحكم عملية المراجعة على أن عملية المراجعة عبارة عن فحص مستقل للمعلومات المالية للمنشأة سواء أكانت تلك المنشأة هادفة لتحقيق الربح أم لا ، وبغض النظر عن حجمها أو شكلها القانونى ، وعندما يتم مثل هذا الفحص بغرض التعبير عن رأى حول تلك المعلومات . ويتطلب الإلتزام بالمبادئ الأساسية وتطبيق إجراءات المراجعة والأعراف المتبعة فى إعداد التقارير الملائمة .

وقد عنى المعيار الدولى للمراجعة رقم (٤٠١) بعنوان المراجعة فى بيئة نظم المعلومات الإلكترونية إلى توفير إرشادات إضافية ضرورية لإلزام هذه المبادئ عند تنفيذ عملية المراجعة فى بيئة المراجعة الإلكترونية للمعلومات Computer Information System (CIS) Environment . ولأغراض معايير المراجعة الدولية فإن بيئة المعالجة الإلكترونية للمعلومات تكون موجودة عندما تستخدم المنشأة الحاسب الإلكترونى من أى نوع أو حجم فى معالجة المعلومات المالية المهمة لعملية المراجعة وسواء كان يتم تشغيل ذلك الحاسب الإلكترونى من قبل المنشأة أو عن طريق طرف آخر ثالث .

بوجه عام يجب على المراجع أن يقوم بدراسة كيف تؤثر بيئة تشغيل نظم المعلومات الإلكترونية على عملية المراجعة [١] .

يهتم هذا الفصل بدراسة المراجع وفحصه وتقييمه لنظم الرقابة الداخلية فى ظل بيئة إستخدام الحاسبات الإلكترونية ، وتحقيقا لذلك الهدف فسوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

٥/١ متطلبات تفهم المراجع لخصائص نظم الرقابة الداخلية فى ظل بيئة إستخدام الحاسبات الإلكترونية .

٥/٢ خصائص نظم الرقابة الداخلية فى ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية .

٥/٣ أثر خصائص التشغيل الإلكترونى للبيانات على تقييم المراجع للمخاطر وطبيعة وتوقيت نطاق إجراءات المراجعة .

٥/٤ فحص وتقييم الرقابة الداخلية فى ظل بيئة التشغيل الإلكترونى للمعلومات.

---

[١] لمزيد من التفصيل يمكن للقراء الرجوع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مراجعة تكنولوجيا المعلومات ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة ، الكتاب السادس ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .

٥/١ متطلبات تفهم المراجع لخصائص نظم الرقابة الداخلية فى ظل بيئة إستخدام الحاسبات الإلكترونية :

لاشك إن الهدف الكلى لعملية المراجعة وكذلك نطاقها لا يتغيران فى بيئة المعالجة الإلكترونية للمعلومات ، ولكن إستخدام الحاسب الآلى يغير معالجة المعلومات المالية وتخزينها وقد يؤثر على النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المستخدمة عن طريق المنشأة . وطبقا لذلك فان بيئة نظم التشغيل الإلكترونى للمعلومات قد تؤثر على :-

- الحصول على تفهم كافى بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية .
- دراسة المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة التى من خلالها يصل المراجع الى تقييم المخاطر .
- تصميم المراجع وأداءه إختبارات الإلتزام وإجراءات التحقق الأساسية الملائمة للوفاء بأهداف عملية المراجعة .

ويتطلب ذلك المعيار ضرورة توافر المهارات والكفاءة اللازمة عند المراجع بالإضافة الى الفهم الكافى لنظم الرقابة المحاسبية والداخلية لتخطيط عملية المراجعة فى ضوء إدراك طبيعة خصائص الرقابة الداخلية فى ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية .

المهارات والكفاءة Skills and Competence

يجب أن يكون لدى المراجع معرفة كافية بنظم المعلومات الإلكترونية CIS بهدف التخطيط والإشراف المباشر وفحص العمل المؤدى . ويتعين على

المراجع دراسة ما إذا كانت المهارات المتخصصة بنظم المعلومات الإلكترونية مطلوبة عند أداء عملية المراجعة أم لا ، وذلك يعتبر متطلب رئيسى لما يأتى:

- الحصول على تفهم كافى بنظم الرقابة المحاسبية والداخلية التى تتأثر ببيئة تشغيل نظم المعلومات الإلكترونية .
- تحديد آثار بيئة تشغيل نظم المعلومات الإلكترونية على تقييم المخاطر الشاملة والمخاطر عند مستوى رصيد الحساب ومستوى مجموعة العمليات .
- تصميم وأداء إختبارات ملائمة للإلتزام بالنظم الرقابية وإجراءات التحقق الأساسية .

فإذا ما كانت تلك المهارات المتخصصة مطلوبة ، فإن المراجع قد يبحث عن المساعدة من مهارات للتشغيل المهنى التى إما أن تكون من أعضاء فريق عمل المراجعة أو من مهنيين خارجيين . فإذا ما تم تخطيط إستخدام مثل تلك المساعدة المهنية فإن المراجع يجب أن يحصل على دليل إثبات مراجعة كافى وملائم بأن مثل ذلك العمل يعد كافيا لأغراض عملية المراجعة طبقا للمعايير الدولية للمراجعة رقم (٦٢٠) بعنوان إستخدام عمل خبير Using the Work of Specialist .

التخطيط Planning

طبقا للمعيار الدولى للمراجعة رقم (٤٠٠) بعنوان تقييم المخاطر والرقابة الداخلية ، يتعين على المراجع الحصول على فهم بنظم الرقابة المحاسبية والداخلية بشكل كافى لتخطيط عملية المراجعة وتطوير مدخل فعال للمراجعة.

وعند تخطيط أجزاء عملية المراجعة التى قد تتأثر ببيئة نظم المعلومات الإلكترونية ، يتعين على المراجع أن يحصل على فهم بجوهرية وتعقيد أنشطة نظم المعلومات الإلكترونية وإمكانية الحصول على البيانات لأغراض إستخدامها في عملية المراجعة . يتضمن ذلك الفهم عديد من الأمور هى :

أ – أهمية وتعقيد معالجة الكمبيوتر في كل تطبيق محاسبى جوهرى . حيث ترتبط الجوهرية تلك مع الأهمية النسبية لتأكيدات القوائم المالية التى تتأثر بالمعالجة الإلكترونية . وقد تم إعتبار أحد التطبيقات معقدا عندما :-

- عندما يجد المستخدمون أن حجم المعاملات من الصعوبة بمكان أن يتم تحديده وتصحيح الأخطاء في المعالجة .
- عندما ينتج الحاسب الإلكترونى تلقائيا معاملات أو قيود جوهرية لتطبيق آخر بشكل مباشر .
- عندما يجرى الحاسب الإلكترونى عمليات حسابية معقدة للمعلومات المالية أو عندما يولد تلقائيا معاملات أو قيود جوهرية لا يمكن أن يتم التحقق من صحتها أو شرعيتها بشكل مستقل .
- عندما يتم تناول المعاملات الكترونيا **Electronic Data Interchange Systems** مع تنظيمات أخرى بدون فحص يدوى لأغراض التحقق من السلامة أو المعقولية .

ب- قد تتأثر عملية الفصل بين الواجبات بصفة خاصة بالهيكل التنظيمى لأنظمة المعلومات الإلكترونية للعميل ونطاق التركيز أو توزيع نظم التشغيل الإلكتروني خلال المنشأة .

جـ- إمكانية الحصول على البيانات والمستندات الأصلية وملفات معينة للحاسب الإلكترونى بالإضافة الى أى أدلة إثبات أخرى التى تعتبر مطلوبة عن طريق المراجع قد توجد لفترة قصيرة فقط أو قد تكون في شكل قابل للقراءة عن طريق الآلة فقط . قد يولد نظم التشغيل الإلكترونى للمعلومات تقارير داخلية التى قد تكون نافعة عند أداء إختبارات التحقق (ولاسيما الإجراءات التحليلية) . أن أهمية إستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الإلكترونى قد تتيح كفاءة متزايدة عند أداء كافة إجراءات المراجعة أو قد يمكن المراجع من تطبيق إجراءات معينة إلكترونيا للمجتمع الكلى للحسابات أو العمليات .

٥/٢ خصائص نظم الرقابة الداخلية فى ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية

عندما تكون نظم المعلومات الإلكترونية كافية ، فإن المراجع يجب أيضا أن يحصل على فهم لبيئة التشغيل الإلكترونى للمعلومات وما إذا يمكن أن يؤثر على تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة . إن طبيعة المخاطر وخصائص الرقابة الداخلية في ظل بيئة نظم المعلومات الإلكترونية تتمثل في الآتى :

- نقص في مسارات العملية المالية Lack of Transaction Trails

فبعض من نظم المعلومات الإلكترونية يتم تصميمها بشكل يسمح بوجود مسار عملية كامل يكون مفيداً لأغراض عملية المراجعة لفترة قصيرة فقط أو في شكل قابل للقراءة الكترونيا فقط . وعندما يؤدى نظام التطبيق المعقد عدد كبير من خطوات التشغيل قد لا يكون هناك مسار كامل . تبعا لذلك قد يكون من الصعوبة أن يتم إكتشاف الأخطاء المتضمنة في برنامج التطبيق في وقت مناسب بإستخدام إجراءات يدوية .

– تشغيل نمطى للعمليات Uniform Processing of Transactions

في ظل التشغيل النمطى للعمليات عن طريق الحاسب الإلكترونى يتم إلغاء الأخطاء الكتابية المرتبطة بالتشغيل اليدوى . وعلى النقيض من ذلك فإن أخطاء البرمجة (أو الأخطاء المنتظمة في أجهزة برامج الحاسبات) سوف تؤدى بداهة الى عدم صحة تشغيل كافة المعاملات .

– نقص الفصل بين الوظائف Lack of Segregation of Functions

كثيرا من الإجراءات الرقابية التى سيتم أدائها بصفة عادية عن طريق أفراد مستقلين في النظم اليدوية قد يتم تركيزها في ظل نظم المعلومات الإلكترونية ، لذلك فإن الفرد الذى له حق الإقتراب من برامج الحاسب وتشغيل البيانات قد يكون في موقف ما يسمح له بتأدية وظائف غير متوافقة .

– إحتمال وجود أخطاء أو مخالفات Potential for Errors and Irregularities

إن إحتمال وجود خطأ بشرى عند تطوير وصيانة وتنفيذ نظم المعلومات الإلكترونية قد يكون أكبر مقارنة بنظيره في ظل النظم اليدوية وذلك جزئيا بسبب مستوى التفصيل الحتمى في تلك الأنشطة . أيضا فإن إحتمال أن يحصل الأفراد على حق إقتراب غير مرخص به على البيانات أو إحتمال تغيير البيانات بدون دليل مرئى قد يكون أكبر في ظل نظم المعلومات الإلكترونى مقارنة بما هو الحال في ظل النظم اليدوية .

بالإضافة الى ذلك فإن تخفيض وجود العنصر البشرى في معالجة المعاملات في ظل نظم المعلومات الإلكترونية يمكن أن يؤدى الى تخفيض في

إحتمال ملاحظة الأخطاء والمخالفات . ويمكن أن تظل الأخطاء أو المخالفات التى تحدث أثناء تصميم أو تعديل برامج التطبيق أو برامج النظم بدون إكتشاف لمدة طويلة زمنية .

- إدخال أو تنفيذ العمليات Initiation or Execution of Transactions

قد تتضمن نظم المعلومات الإلكترونية القدرة على إدخال أو القيام بتنفيذ أنواع معينة من العمليات أتوماتيكيا ، الترخيص بتلك العمليات أو الإجراءات قد لا يتم توثيقها كما هو الحال في ظل النظم اليدوية ، وقد يكون ترخيص الإدارة بتلك العمليات ضمنا في قبولها تصميم نظم المعلومات الإلكترونية وتعديلاتها المتعاقبة .

- الإعتماد على النظم الرقابية الأخرى من خلال تشغيل الحاسب الإلكترونى

Dependence of Other Controls Over Computer Processing

قد يثمر نظم التشغيل بواسطة الكمبيوتر عن تقارير ومخرجات أخرى يتم إستخدامها في أداء إجراءات رقابية يدوية . إن فعالية تلك الإجراءات الرقابية اليدوية قد تكون معتمدة على فعالية النظم الرقابية من خلال شمول ودقة تشغيل الحاسب الإلكترونى ، وبدوره فإن الفعالية والتشغيل المتسق للنظم الرقابية على تشغيل ومعالجة المعاملة في ظل تطبيقات الحاسب الإلكترونى يعتمد غالبا على فعالية النظم الرقابية العامة على نظم المعلومات الإلكترونية .

- أهمية الإشراف الإدارى المتزايد

Potential for Increased Management Supervision

يمكن أن تقدم نظم المعلومات الإلكترونية للإدارة مجموعة من الأراء التحليلية التى يمكن أن تستخدم في فحص والإشراف على عمليات المنشأة .

إمكانية الحصول على تلك النظم الرقابية الداخلية إذا ما إستخدمت قد يخدم في تعزيز هيكل الرقابة الداخلية الشامل .

٥/٣ أثر خصائص التشغيل الإلكترونى للبيانات على تقييم المراجع للمخاطر وطبيعة وتوقيت نطاق إجراءات المراجعة

يعرف المعيار الدولى رقم (٤٠١) بيئة التشغيل الإلكترونى للمعلومات كما يلى :-

تتواجد بيئة نظم التشغيل الإلكترونى للمعلومات عندما تستخدم المنشأة حاسبا الكترونيا في تشغيل معلومات مالية ذات أهمية لعملية المراجعة وسواء كان تشغيل الحاسب يتم بواسطة المنشأة أو بواسطة الغير (طرف ثالث) .

قد لا يكون إدخال كافة نظم الرقابة المرغوبة على التشغيل الإلكترونى للمعلومات CIS غير قابلا عمليا عندما يكون حجم المشروع صغيرا أو عندما يتم إستخدام نظم الحاسبات الإلكترونية الصغيرة Microcomputers بصرف النظر عن حجم المنشأة . أيضا عندما يتم تشغيل البيانات عن طريق الغير من طرف ثالث ، قد تتباين إعتبارات دراسة خصائص بيئة التشغيل الإلكترونى للمعلومات إعتمادا على درجة الإقتراب من تشغيل الطرف الثالث . وقد تم إصدار سلسلة من إيضاحات ممارسات المراجعة الدولية لتلحق بالفقرات التالية. تصف هذه السلسلة ظروف بيئة مختلفة للتشغيل الإلكترونى للمعلومات وآثارها على النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وعلى إجراءات المراجعة.

قد يؤثر إستخدام الحاسبات الإلكترونية على النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية .

ويجـب عـلى المراجع أن يدرس خصائص ظروف التشغيل الإلكترونى للمعـلومات لمـا لهـا من تأثير على تصميم النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية المتعلق به وتؤثر أيضا على إختبار أنظمة الرقابة الداخلية التى يمكن الإعتماد عليها وعلى طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التى سيطبقها وتتلخص هذه الخصائص فيما يلى :

- الهيكل التنظيمى .
- طبيعة التشغيل .
- الجوانب الخاصة بالتصميم والإجراءات .

الهيكل التنظيمى Organizational Structure

– تضـع المنشـأة في ظل التشغيل الإلكترونى للمعلومات هيكل وإجراءات تنظيمية لإدارة أنشطة التشغيل الإلكترونى للمعلومات وتتمثل خصائصها فيما يلى:

أ – تركـز الوظـائف والمعـرفة **Concentration of Functions and Knowledge** عـلى الـرغم من أن معظم النظم التى تستخدم طرق التشغيل الإلكـترونى للمعلومات سوف تتضمن أعمال يدوية ، إلا أنه بصفة عامة فإن عدد الأفراد القائمين على تشغيل المعلومات المالية ينخفض بدرجة ملحوظة ، عـلاوة عـلى ذلـك فـإن موظفين معينين من موظفى التشغيل الإلكترونى للمعلومات قد يكونوا وحدهم الذين يعلمون تفاصيل العلاقة المتبادلة بين مصدر وكيفيـة تشغيلها وتوزيع المخرجات وإستخدامها . وقد يكونوا على علم بنقاط الضـعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالى قد يصبحون في وضع يمكنهم من تغيير أو تعديل البرامج والبيانات أثناء تخزينها أو تشغيلها . بالإضافة الى ذلك قـد توجـد ضوابط الرقابة التقليدية التى تقوم على أساس الفصل الكافى بين

الوظائف المتعارضة أو قد تكون اقل فاعلية في حالة عدم تحكم الوصول الى البرامج والبيانات وغيرها .

ب- تركيز البرامج والبيانات Concentration of Programs and Data

يـتم تركيز بيانات العمليات وبيانات الملف الرئيسى بحيث لا تقرأ إلا آليا إما في الحاسب الإلكترونى المركزى أو في عدد من الأجهزة الموزعة في أنحاء المنشـأة ، وعادة ما يحتفظ ببرامج الحاسب الإلكترونى التى تسمح بالوصول الى هـذه البيانات وتغييرها في نفس المكان الذى تحفظ فيه البيانات . ولذلك فـفى حالـة ضـعف الرقابة تزداد إحتمالات الوصول الى البرامج والبيانات وتغييرها دون تصريح .

طبيعة التشغيل Structure of Processing

يترتب على إستخدام أجهزة الحاسب تصميم نظم توفر أدلة مادية أقل من الـنظم الـتى تطبق الإجراءات اليدوية ، بالإضافة لذلك فإن تلك النظم يمكن الإقتراب منها بسهولة عن طريق عدد كبير من الأشخاص وتتضمن خصائص النظم التى قد تنشأ عن طبيعة التشغيل الإلكترونى للمعلومات ما يلى :-

أ - عدم وجود مستندات المدخلات .

ب- عدم وجود مسار يمكن تتبعه .

ج- عدم وجود مخرجات مادية . قد لا يتم طبع بعض العمليات أو نتائج التشغيل .

د - سهولة الوصول الى بيانات وبرامج الحاسب الإلكترونى .

الجوانب الخاصة بالتصميم والإجراءات Deign and Procedural Aspects

يــؤدى العمــل بــنظم التشــغيل الإلكترونى للمعلومات بصفة عامة الى خصائص خاصة بالتصميم والإجراءات تختلف عن تلك المناظرة الموجودة في ظــل الــنظم اليدويــة حيث تتضمن الجوانب المختلفة للتصميم والإجراءات الخاصة بنظم التشغيل الإلكترونى للبيانات ما يلى :

أ – ثــبات الأداء – حيــث تنفذ نظم التشغيل الإلكترونى للبيانات كما تم برمجتها ومن ناحية أخرى فإن الخطأ من برمجة وإختبار أحد برامج الحاسب قد يؤدى الى خطأ مستمر في تشغيل العمليات .

ب- إجراءات الرقابة المبرمجة – تصمم إجراءات رقابة داخلية في شكل برامج للحاسب الإلكترونى .

ج- تحديــث ملفات الحاسب الإلكترونى المتعددة أو ملفات البيانات الثابتة عن طريق تحديث عملية واحدة .

د – العمــليات الناتجة عن النظم – هناك عمليات معينة قد تنشأ عن نظام التشــغيل الإلكــترونى للمعلومات دون الحاجة الى مستند إدخال أو قد لا تؤيد بمستندات .

هــ- تعرض وسائل تخزين البيانات والبرامج للمخاطر – فقد تتعرض الوسائل المستخدمة لتخزين البيانات والبرامج للسرقة أو الفقد أو التلف المتعمد أو غير المتعمد .

ولاشك أن كل من المخاطر والنظم الرقابية المستخدمة في ظل خصائص بيئة تشغيل النظم الإلكترونية سيكون لها أثر محتمل على تقييم المراجع للمخاطر بالإضافة الى طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة .

تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة Assessment of Risk

طبقا للمعيار الدولى للمراجعة رقم (٤٠٠) بعنوان تقييم المخاطر والرقابة الداخلية . يتعين على المراجع أن يقوم بعمل تقييم للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية الهامة .

قد يكون لكل من المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة في ظل بيئة تشغيل النظم الإلكترونية للمعلومات أثر عام منتشر وأثر محدد بحساب معين على إحتمال حدوث تحريف جوهرى على النحو التالى :-

- قد تنتج المخاطر من قصور في أنشطة تشغيل نظم المعلومات الإلكترونية على سبيل المثال تطوير وصيانة البرنامج ، دعم برامج النظم ، أمن نظام المعلومات الإلكترونى ، العمليات والرقابة على الإقتراب من برامج المنفعة ذات الغرض الخاص بتلك العيوب قد تميل الى أن يكون لها أثر منتشر عام على كافة نظم التطبيقات التى يتم معالجتها على الحاسب الإلكترونى .

- قد تزيد المخاطر من إحتمال وجود أخطاء أو أنشطة بها تضليل في تطبيقات محددة وفى قواعد بيانات متعددة أو في ملفات رئيسية أو في أنشطة تشغيل محددة . على سبيل المثال فإن الأخطاء لا تكون شائعة في ظل النظم التى تؤدى عمليات حسابية ومنطقية معقدة . تخضع النظم التى تقوم بالرقابة على المدفوعات النقدية أو الأصول السائلة الأخرى الى تصرفات مضللة عن طريق المستخدمين أو عن طريق الأفراد الذى يشغلون نظم المعلومات الإلكترونية .

إجراءات المراجعة Audit Procedures

طبقا للمعيار الدولى للمراجعة رقم (٤٠٠) تقييمات المخاطر والرقابة الداخلية يتعين على المراجع أن يقوم بدراسة بيئة نظم المعلومات الإلكترونية عند تصميم إجراءات المراجعة من أجل تخفيض مخاطر المراجعة الى مستوى منخفض يمكن قبوله .

بوجه عام أهداف المراجعة المحددة للمراجع سواء تم تشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية يدويا أو عن طريق إستخدام الحاسب الإلكترونى ، ومع ذلك فإن طرق تطبيق إجراءات المراجعة الخاصة بجمع أدلة الإثبات قد تتأثر إذا ما تم تطبيق طرق التشغيل بواسطة الحاسب الإلكترونى من أجل حصول المراجع على أدلة إثبات كافية يمكن أن يقوم بإستخدامها ، أما إجراءات مراجعة يدوية أو أساليب مراجعة بمساعدة الحاسب الإلكترونى أو مزيج من بينهما ومع ذلك ففى ظل بعض النظم المحاسبية التى تستخدم الحاسب الإلكترونى في معالجة تطبيقات هامة ، قد يكون من الصعوبة أو من المستحيل أن يحصل المراجع على بيانات معينة للقيام بالفحص والإستفسار أو إجراء المصادقات بدون مساعدة الحاسب الإلكترونى .

٤/٥ فحص وتقييم الرقابة الداخلية في ظل بيئة التشغيل الإلكترونى للمعلومات Internal Controls in a CIS Environment

تتضمن الرقابة الداخلية على التشغيل بالحاسب الإلكترونى التى تساعد على تحقيق الأهداف العامة للرقابة الداخلية إجراءات يدوية وإجراءات مصممة في برامج الحاسب الإلكترونى .

وتشـــمل هـــذه الإجـــراءات الـــرقابة العامـــة التى تؤثر في بيئة التشغيل الإلكترونى للمعلومات والرقابة الخاصة على التطبيقات المحاسبية .

الرقابة العامة على نظم التشغيل الإلكترونى للمعلومات

General CIS Controls

الغـــرض مـــنها وضـــع إطـــار مـــن الرقابة العامة على أنشطة التشغيل الإلكـــترونى للمعلومات وتوفير الإطمئنان بأن الأهداف العامة للرقابة الداخلية قد تحققت . وقد تتضمن الرقابة العامة على التشغيل الإلكترونى للمعلومات ما يلى :

أ – رقابـــة على التنظيم والإدارة Organization and Management Controls

– وتتضمن ما يلى :

- السياسات والإجراءات المتعلقة بوظائف الرقابة .
- الفصل المناسب بين الوظائف المتعارضة .

ب– رقابة على تطوير النظم وحفظها Application Systems Development and Maintenance Controls – وهى مصـــممة خصيصا لوضع رقابة على :

- إختبار وتحويل وتنفيذ النظم الجديدة أو المعدلة .
- التغييرات في نظم التطبيقات المحاسبية .
- الوصول الى توثيق النظم .
- الحصول على نظم التطبيقات المحاسبية من الغير .

ج– رقابـــة على تشغيل الحاسب الإلكترونى Computer Operation Controls

– مصممة لرقابة تشغيل النظم وتوفير الإطمئنان بأن :

- النظم لإستخدام الأغراض المعتمدة فقط .
- الوصـــول الى عمــليات تشــغيل الحاســب يقتصر فقط على الأفراد المصرح لهم بذلك .
- البرامج المعتمدة فقط هى التى تستخدم .
- أخطاء التشغيل يتم إكتشافها وتصحيحها .

د – رقابة على برامج النظم Systems Software Controls – وتشمل :

- إعتماد وإختبار وتنفيذ وتوثيق برامج النظم الجديدة وتعديلات البرامج الحالية .
- قصـــر الوصول الى برامج النظم والتوثيق على الأفراد المصرح لهم بذلك .

هـ– إدخال البيانات ورقابة البرامج Data Entry and Program Controls

– مصممة لتوفير الإطمئنان على ما يلى :

- وجود نظام لإعتماد العمليات التى يتم إدخالها في النظام .
- قصر الوصول الى البيانات والبرامج على الأفراد المصرح لهم بذلك.

هناك إجراءات أخرى لحماية التشغيل الإلكترونى للمعلومات منها ما يلى :

- وجود نسخة من البيانات وبرامج الحاسب الإلكترونى خارج الموقع .
- إجراءات لإستعادة البيانات والبرامج لتطبيقها في حالة السرقة أو الفقد أو التلف .
- توفير إمكانيات التشغيل خارج الموقع في حالة وقوع كارثة .

الرقابة على التطبيقات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني للمعلومات

CIS Application Controls

ان الغــرض من ذلك النوع من الرقابة هو وضع إجراءات رقابة محددة على التطبيقات المحاسبية لتوفير الإطمئنان الكافى للعمليات التى يتم إعتمادها وتسجيلها وتتضمن هذه الرقابة ما يلى :

أ – **الرقابة على المدخلات Controls Over Input** – مصممة لتوفير الإطمئنانات الكافى بأن :

- العمــليات يــتم إعتمادها على النحو الصحيح قبل معالجتها بالحاسب الإلكترونى .
- العمليات يتم تحويلها بدقة الى الشكل الذى يمكن قراءتها وتسجيلها .
- العمليات لا تفقد أو تكرر أو يدخل عليها تعديلات بشكل غير سليم أو تضاف لها عمليات أخرى .
- العمليات غير الصحيحة يتم رفضها وتصحيحها وإعادة تقديمها إذا لزم الأمر في وقت مناسب .

ب– **الرقابة على التشغيل وملفات بيانات الحاسب الإلكترونى Controls Over Processing and Computer Data Files** – مصــممة لتوفير الإطمئنان الكافى بالآتى :

- العمــليات بما فيها العمليات الناتجة من النظم قد تم تشغيلها على نحو صحيح .
- العمليات لا تفقد أو تتكرر أو يدخل عليها تعديلات بشكل غير سليم أو تضاف لها عمليات أخرى .

- أخطاء التشغيل يتم تحديدها وتصحيحها في الوقت المناسب .

ج- الـرقابة عـلى المخرجات Controls Over Output – مصممة لتوفير الإطمئنان الكافى بأن :

- نتائج التشغيل صحيحة .
- الوصول الى المخرجات قاصر على الأفراد المصرح لهم بذلك .
- المخرجات تقدم للأفراد المختصين في الوقت المناسب .

٤/٥/١ فحص وتقييم الرقابة العامة وعلى التطبيقات فى ظل التشغيل الإلكترونى للمعلومات :

الفحص :

يجب على المراجع فحص النظام المحاسبى الى المدى الذى يراه ضروريا للتعرف على نواحى الرقابة العامة وتدفق العمليات . ويشمل هذا الفحص عادة تـنظيم وإدارة أفراد التشغيل الإلكترونى للبيانات وإذا أراد المراجع الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية في إجراء المراجعة يجب عليه أيضا القيام بالتعرف عـلى إجراء الفحص الأولى لهذه النظم التى تكون من الفاعلية الكافية بحيث يمكن الإعتماد عليها .

فحص الرقابة العامة على التشغيل الإلكترونى للمعلومات

Review of General CIS Controls

عندما يرغب المراجع في الإعتماد على الرقابة العامة للتشغيل الإلكترونى للمعـلومات يتعين عليه دراسة كيفية تأثير هذه الرقابة على تطبيقات التشغيل وأهميتها بالنسبة للمراجعة . والتي تعتبر ضوابط رقابة نموذجية تعتمد بعضها

عـــلى بعض ولذلك فقد يكون من الأفضل أن يتم فحص تصميم الرقابة العامة قبل فحص الرقابة على التطبيقات المحاسبية .

فحص الرقابة على التطبيقات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكترونى للمعلومات
Review of CIS Application Controls

إن الـــرقابة عـــلى المدخلات والتشغيل وملفات البيانات والمخرجات تتم بمعـــرفة موظف التشغيل الإلكترونى للبيانات وتتضمن الرقابة على التطبيقات المحاســـبية فـــي ظـــل التشغيل الإلكترونى للبيانات التى يرغب المراجع في الإعتماد عليها ما يلى :

أ – رقابة يدوية يمارسها المستخدم Manual Controls Exercised by the User

وإذا كـــانت هـــذه الرقابة اليدوية توفر تأكيد معقول بأن مخرجات النظام مكتملة وصحيحة ومعتمدة فقد يقرر المراجع أن يقصر إختبارات مدى الإلتزام على هذه الرقابة اليدوية .

ب– الرقابة على مخرجات النظام Controls Over System Output

إذا كانت الرقابة التى سوف يعتمد عليها بالإضافة الى الرقابة اليدوية التى يمارســـها المســـتخدم تســـتخدم بيانات ينتجها الحاسب الإلكترونى . فقد يمكن الإعـــتماد على هذه الرقابة وإختبارها وذلك بفحص مخرجات النظام بإستخدام الأساليب اليدوية أو أساليب المراجعة الإلكترونية .

ج– إجراءات الرقابة المبرمجة Programmed Control Procedures

فـــي بعض نظم الحاسبات الإلكترونية قد يجد المراجع أن إختبار الرقابة باســـتخدام نظم الرقابة المستخدم أو مخرجات النظام فقط غير ممكن وأحيانا غير عملى .

قد يرغب المراجع في الإعتماد على إجراءات رقابة يتضمنها برنامج التطبيق .

التقييم Evaluation

يجب على المراجع إجراء تقييم مبدئي للرقابة العامة على التشغيل الإلكترونى للبيانات والرقابة على التطبيقات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات والتي يرى أن الإعتماد عليها قد يحقق الفاعلية والكفاءة في إجراء عملية المراجعة . أما إذا كانت هذه الرقابة غير فعالة فقد يوجد إحتمال حدوث أخطاء ومرورها دون إكتشاف في نظم التطبيق .

إذا توصل المراجع الى نتيجة بأن هناك ضعف في الرقابة العامة أو الرقابة على التطبيقات وتمنع الإعتماد على هذه الرقابة فلا حاجة الى الإستمرار في فحص أو توثيق أو تنفيذ إجراءات مدى الإلتزام ويتجه الى إجراءات التحقق .

يقوم المراجع – عند فحص وتوثيق الرقابة في ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات – بإجراء إستفسارات وفحص ، ويمكن تحديد وتوثيق الرقابة العامة على التشغيل الإلكترونى للبيانات والرقابة على التطبيقات المحاسبية بإستخدام أساليب مختلفة مثل خرائط التدفق والإستقصاءات وقوائم الإختبار أو الوصف التفصيلى .

هذا ولا تتغير أهداف إجراءات مدى الإلتزام في ظل التشغيل الإلكترونى للبيانات عن الأهداف السائدة في النظم اليدوية إلا أن بعض إجراءات المراجعة قد تختلف فقد يفضل المراجع إستخدام أساليب المراجعة الإلكترونية .

قـد تتحسـن فاعـلية وكفـاءة إجـراءات مدى الإلتزام في ظل التشغيل الإلكـترونى للـبيانات عن طريق إستخدام أساليب المراجعة الإلكترونية وقد يكون من المناسب إستخدام هذه الأساليب إذا لم يوفر النظام الأدلة المادية التى تؤكد مستنديا تنفيذ الرقابة التى سيتم الإعتماد عليها .

يهدف المراجع من إجراءات مدى الإلتزام والتقييم النهائى الى تحديد ما إذا كانت الرقابة التى سيتم الإعتماد عليها تعمل كما كان متوقعا في التقييم المبدئى وإذا إتضح عكس ذلك فإن تقييم المراجع النهائى قد يؤدى الى إستبعاد الإعتماد المتوقع ويتجه الى تطبيق إجراءات التحقق .

الفصل السادس

مراجعة نظم الرقابة الداخلية
لدورة الإيرادات والمتحصلات النقدية

الفصل السادس

مراجعة نظم الرقابة الداخلية

لدورة الإيرادات والمتحصلات النقدية

Audit of the Sales and Collections Cycle

مقدمة :-

تعتمد مراجعة نظم الرقابة الداخلية لدورة الإيرادات (أوالمبيعات) والحسابات المرتبطة بها (حسابات المبيعات ، حسابات المدينين ، حسابات النقدية ، المبيعات النقدية، مردودات المبيعات ومسموحاتها ، مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها..الخ) على قيام المراجع بفحص وتقييم تلك النظم وإختبارات الإلتزام بها للتحقق من تطبيق الإجراءات والسياسات المرتبطة بتلك النظم فعلا .

وفى ضوء فحص وتقييم المراجع لتلك النظم يمكن تحديد مدى إمكانية إعتماده على تلك النظم مما سيكون عاملا أساسيا فى الحكم على ما إذا كانت عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات دورة الإيرادات قد تمت بشكل صحيح أم لا ، ولاشك أن تحديد إمكانية الإعتماد على نظم الرقابة اليدوية سيعتمد على دراسة وتقييم تلك النظم وما تتصف به من مواطن ضعف أو قوة (تحديد مدى توافر خصائص نظم الرقابة الجيدة عن طريق دراسة الخرائط التنظيمية ودليل الإجراءات وعمل الإستفسارات) بالإضافة الى التحقق من مدى تطبيق تعليمات وإجراءات تلك النظم عن طريق أداء إختبارات الإلتزام ،

أما فى ظل إستخدام نظم المعلومات الإلكترونية فسوف يهتم المراجع بدراسة وتقييم التنظيم الإدارى لمركز الحاسب الإلكترونى بالإضافة الى الرقابة على التطبيقات المحاسبية التى تتعلق بدورة الإيرادات وما يرتبط بها من حسابات .

تحقيقا لأهداف ذلك الفصل فسوف تم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :-

٦/١ أهداف وطبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات .

٦/٢ منهج الحصول على فهم بإجراءات الرقابة وتصميم إختبارات الإلتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات المرتبطة بالمبيعات .

٦/٣ مرتجعات ومسموحات المبيعات .

٦/٤ إجراءات الرقابة الداخلية وإختبارات الإلتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات المرتبطة بالمتحصلات النقدية .

٦/٥ إختبارات المراجعة الخاصة بالحسابات غير القابلة للتحصيل .

٦/٦ أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية الإضافية على أرصدة الحسابات .

٦/٧ أثر نتائج إختبارات الإلتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات .

٦/١ أهداف مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

وتتعلق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات Related –Transaction Audit Objectives بشكل وثيق بمزاعم الإدارة Management's Assertions (تمثل مزاعم الإدارة إقرارات ضمنية أو صريحة عن طريق الإدارة بخصوص مجموعة العمليات والحسابات المرتبطة بالقوائم المالية ، وتتكون من الوجود أو الحدوث ، الشمول ، التقييم أو التخصيص ، الحقوق والإلتزامات ، العرض والإفصاح) ، وهذا ليس بغريب حيث أن المسئولية الأساسية للمراجع تتمثل فى التأكيد على ما إذا كانت مزاعم الإدارة بشأن القوائم المالية قد تم تحقيقها أم لا .

الغرض من تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات الى توفير إطار عمل لمساعدة المراجع على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة طبقا للمعيار الثالث من معايير العمل الميدانى بالإضافة الى تقرير دليل الإثبات الملائم الذى يتعين الحصول عليه لمجموعات العمليات . وتظل الأهداف هى نفسها من عملية مراجعة الى أخرى ، إلا أن دليل الإثبات يختلف ويتباين إعتمادا على الظروف المحيطة .

ويجب أن تتم التفرقة بين أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات General Transaction-related Audit Objectives وبين أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات Specified Transaction-related Audit Objectives لكل مجموعة من العمليات .

وتعتبر الأهداف العامة قابلة للتطبيق على كل مجموعة من العمليات ولكن يتم تحديدها فى صورة واسعة ، أيضا فإن الأهداف المحددة تطبق على كل

مجموعة من العمليات إلا أنها تتحدد فى صورة مفصلة على مجموعة العمليات ذاتها على سبيل المثال عمليات المبيعات . بعد أن يتم تحديد الأهداف العامة للمراجعة المرتبطة بالعمليات يتم تطوير أهداف المراجعة المحددة لكل مجموعة عمليات محل المراجعة .

٦/١/١ أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات

General Transaction - Related Audit Objectives

بصفة عامة توجد ستة أهداف عامة للمراجعة المرتبطة بالعمليات هى :-

١- الوجود Existence (وجود العمليات المسجلة) :

يتعامل ذلك الهدف مع ما إذا كانت العمليات المسجلة قد حدثت بالفعل أم لا . فتضمين عملية بيع داخل يومية المبيعات عند عدم حدوث عملية البيع يعتبر إنتهاك لهدف الوجود . ويقابل ذلك الهدف الخاص بالمراجع بأحد مزاعم الإدارة المعروفة بالوجود أو الحدوث Management Assertion of Existence or Occurrence .

٢- الشمول Completeness (تسجيل العمليات الموجودة)

يتعامل ذلك الهدف مع ما إذا كانت كافة العمليات القائمة التى يجب أن يتم تسجيلها فى دفاتر اليومية قد تم تضمينها بالفعل أم لا . ولاشك أن الفشل فى تضمين عملية بيع فى يومية المبيعات ودفتر الأستاذ العام للمبيعات عندما تحدث عملية البيع يعتبر خرقا لهدف الشمول . ويعتبر ذلك الهدف قرين أحد مزاعم الإدارة الخاصة بالشمول والإكتمال Management Assertion of Completeness .

بصفة عامة يؤكد هدف الوجود وهدف الشمول على إهتمامين متعارضين للمراجعة ، فبينما يتعامل هدف الوجود مع المغالاة المحتملة فى العرض Potential Overstatement فإن هدف الشمول يتعامل مع التدنية فى العرض Potential Understatement (أو العمليات غير المسجلة) .

٣- الدقة Accuracy (تحديد العمليات المسجلة عند القيم الصحيحة)

يتعامل ذلك الهدف مع دقة المعلومات الخاصة بالعمليات المحاسبية ، فبالنسبة لعمليات المبيعات قد يكون هناك إنتهاكا لهدف الدقة إذا ما كانت كمية البضائع التى تم شحنها مختلفة عن الكمية المدرجة بالفاتورة أو مطالبة العميل، وقد يكون هناك إستخدام لسعر بيع خاطئ عند إعداد المطالبة ، أو قد يكون هناك أخطاء فى عمليات الجمع أو الضرب ، أو قد تم تضمين قيمة غير صحيحة فى يومية المبيعات . ويعتبر هدف الدقة أحد أجزاء مزاعم الإدارة المتعلقة بالتقويم أو التخصيص Valuation or Allocation Assertion .

٤- التبويب Classification (العمليات المتضمنة فى دفاتر اليومية قد تم تبويبها بشكل سليم)

تتمثل الأمثلة على سوء التبويب للمبيعات فى تضمين المبيعات النقدية ضمن المبيعات الآجلة ، وتسجيل عملية بيع الأصول الثابتة التشغيلية كإيرادات. يعتبر التبويب أيضا أحد جوانب مزاعم الإدارة المرتبطة بالتقييم أو التخصيص.

٥- التوقيت Timing(يتم تسجيل العمليات فى التواريخ الصحيحة لحدوثها)

يحدث خطأ التوقيت إذا لم يتم تسجيل العمليات المالية فى تواريخ حدوث تلك العمليات . على سبيل المثال يجب أن يتم تسجيل عمليات المبيعات فى تاريخ الشحن . يعتبر التوقيت أيضا أحد جوانب مزاعم الإدارة للتقييم أو التخصيص .

٦- الترحيل والتلخيص Posting and Summarization (تضمين العمليات المسجلة بشكل سليم فى دفاتر الأستاذ وأن يتم تلخيصها بشكل صحيح)

يتعامل ذلك الهدف مع دقة تحويل المعلومات من العمليات المسجلة فى اليوميات الى السجلات الفرعية ودفتر الأستاذ العام ، على سبيل المثال يعتبر إنتهاكا لذلك الهدف تسجيل عملية مبيعات فى حساب المدينين الخاطئ أو عند قيم خاطئة فى دفاتر الأستاذ .

ويعتبر هدف الترحيل والتلخيص أحد جوانب مزاعم الإدارة الخاصة بالتقييم والتخصيص .

٦/١/٢ أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات

Specified Transaction- Related Audit Objectives

يجب أن يتم تطبيق أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات لكافة عمليات المبيعات ، والمتحصلات النقدية ، وشراء البضائع والخدمات ، والأجور وما الى ذلك . ويلخص الجدول رقم (٦/١) الأهداف العامة الستة للمراجعة المرتبطة بالعمليات . وهي تتضمن النموذج العام للأهداف ، وتطبيق الأهداف على عمليات المبيعات ومزاعم وتأكيدات الإدارة . ويلاحظ أن هناك فقط ثلاثة مزاعم مرتبطة بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات . وهذا يوضح بجلاء أن نوعين من مزاعم الإدارة لم يتم تحقيقهما وإستيفاءهما عن طريق أداء إختبارات الإلتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات .

جدول رقم (٦/١)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ومزاعم الإدارة لعمليات المبيعات

مزاعم الإدارة	أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات	أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بعمليات المبيعات
١-الوجود أو الحدوث	١- الوجود	ان المبيعات المسجلة هى البضائع التى تم شحنها لعملاء غير وهميين .
٢- الشمول	٢- الشمول	أن يتم تسجيل عمليات المبيعات القائمة .
٣-التقييم أو التخصيص	٣- الدقة	أن تتطابق المبيعات المسجلة مع قيمة البضائع التى تم شحنها والتى تم ادراجها بالفاتورة والسجلات بشكل صحيح .
	٤- التبويب	أن يتم تبويب عمليات المبيعات بشكل صحيح.
	٥- التوقيت	أن يتم تسجيل المبيعات فى التواريخ الصحيحة .
	٦- الترحيل والتلخيص	أن يتم تضمين عمليات المبيعات بشكل سليم فى الملف الرئيسى وأن يتم تلخيصها بشكل صحيح .
٤-الحقوق والإلتزامات	لا توجد	لا توجد
٥- العرض والإفصاح	لا توجد	لا توجد

٦/١/٣ تحديد العمليات والحسابات التى تتضمنها دورة المبيعات والمتحصلات

بصفة عامة يعرف الإيراد بأنه الدخل الذى ينشأ فى نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية مثل المبيعات والأتعاب والعوائد وتوزيعات الأرباح بمعرفة الشركات التابعة للمنشأة . ويشمل الإيراد كلا من :-

- مبيعات السلع والخدمات سواء المنتجة بمعرفة الشركة بغرض البيع أو المشتراة بغرض إعادة بيعها .
- مقابل تقديم الخدمات للغير .
- مقابل إستخدام الآخرين لأصول الشركة ، سواء أكانت أصولا ملموسة مثل برامج الحاسب، أو غير ملموسة مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية وحقوق الإمتياز وحقوق الطبع والنشر .
- توزيعات الأرباح عن مساهمة الشركة فى الشركة أو شركات أخرى .

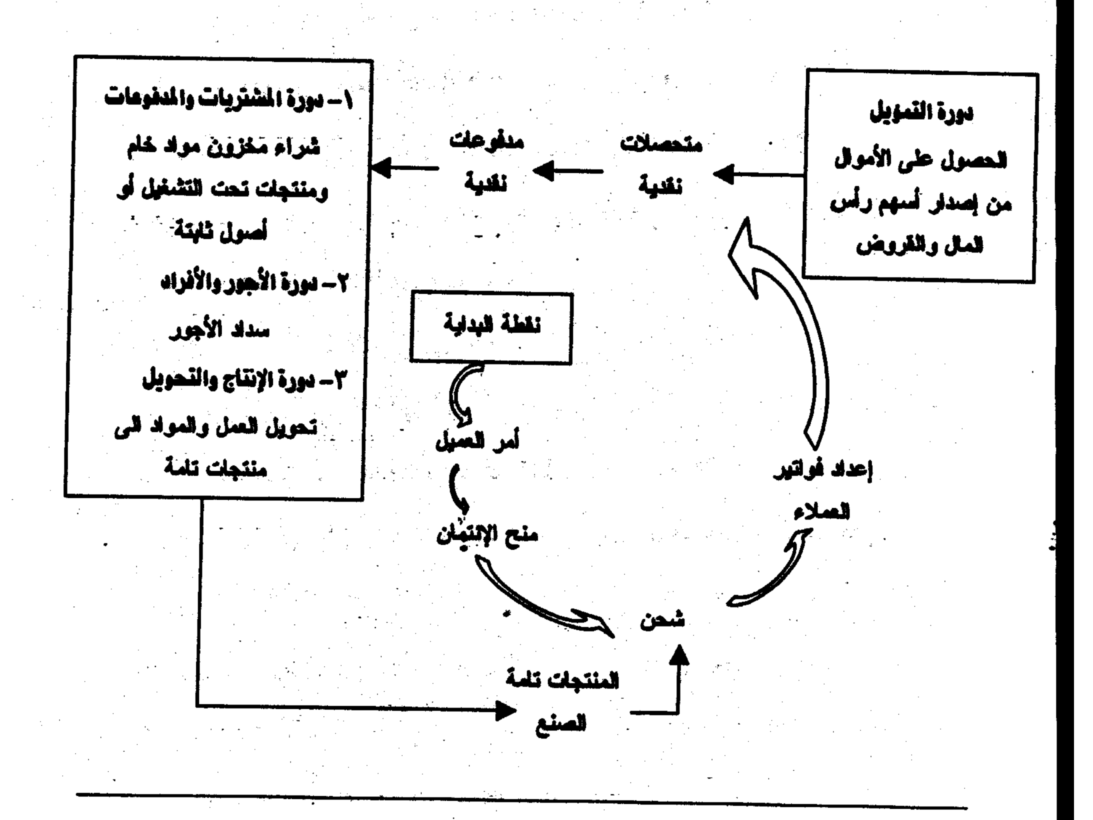
بوجه عام تتضمن دورة الإيرادات والمتحصلات عمليات بيع المنتجات أو تقديم الخدمات للعملاء بالإضافة الى عمليات التحصيل النقدى للعملاء ، وترتبط تلك الدورة بشكل مباشر أو غير مباشر بكل دورة من الدورات الأخرى ، حيث يتم إستلام الموارد والمعلومات المقدمة من كل من دورة التمويل Financing Cycle (دورة الحصول على الأموال من رأس المال) ، ودورة التحويل والإنتاج Production and Conversion Cycle (إستلام المنتجات تامة الصنع لبيعها للعملاء) وهى ما تعرف أيضا بدورة المخزون والتخزين Inventory and Warehousing Cycle ، كما أن تلك الدورة تمد دورة النفقات (المشتريات) والمدفوعات بالموارد والمعلومات المرتبطة بتوفير النقدية لسداد المواد الخام والخدمات التى يتم إقتنائها .

ويصور الشكل رقم (٦/١) نطاق دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية .

شكل رقم (٦/١)

علاقة دورة الإيرادات والمتحصلات

بدورات العمليات الأخرى



يتمثل الهدف العام عند مراجعة دورة المبيعات والمتحصلات فى تقييم ما إذا كانت حسابات دورة المبيعات والمتحصلات قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا .. وفيما يلى الحسابات النمطية المرتبطة بدورة المبيعات والمتحصلات :-

- المبيعات Sales .
- مردودات ومسموحات المبيعات Sales returns and allowances .
- مصروف الديون المعدومة Bad debt expenses .
- الخصم النقدى Cash discounts .
- حسابات المدينين التجارية Trade accounts receivable .
- مخصص ومصروفات الديون المشكوك فى تحصيلها Allowances for uncollectible accounts .
- النقدية فى البنك Cash in Bank .

يوضح الشكل التالى رقم (٦/٢) ملخص بتدفقات المعلومات المحاسبية المرتبطة بالحسابات المختلفة لدورة المبيعات والمتحصلات ، حيث يشير ذلك الشكل الإيضاحى الى أن هناك خمسة مجموعات أساسية للعمليات التى يمكن أن تتضمنها تلك الدورة هى :-

١- المبيعات (سواء أكانت مبيعات آجلة أو نقدية) Cash sales or sales on account .

٢- المتحصلات النقدية Cash receipts .

٣- مردودات ومسموحات المبيعات Saler returns and allowances .

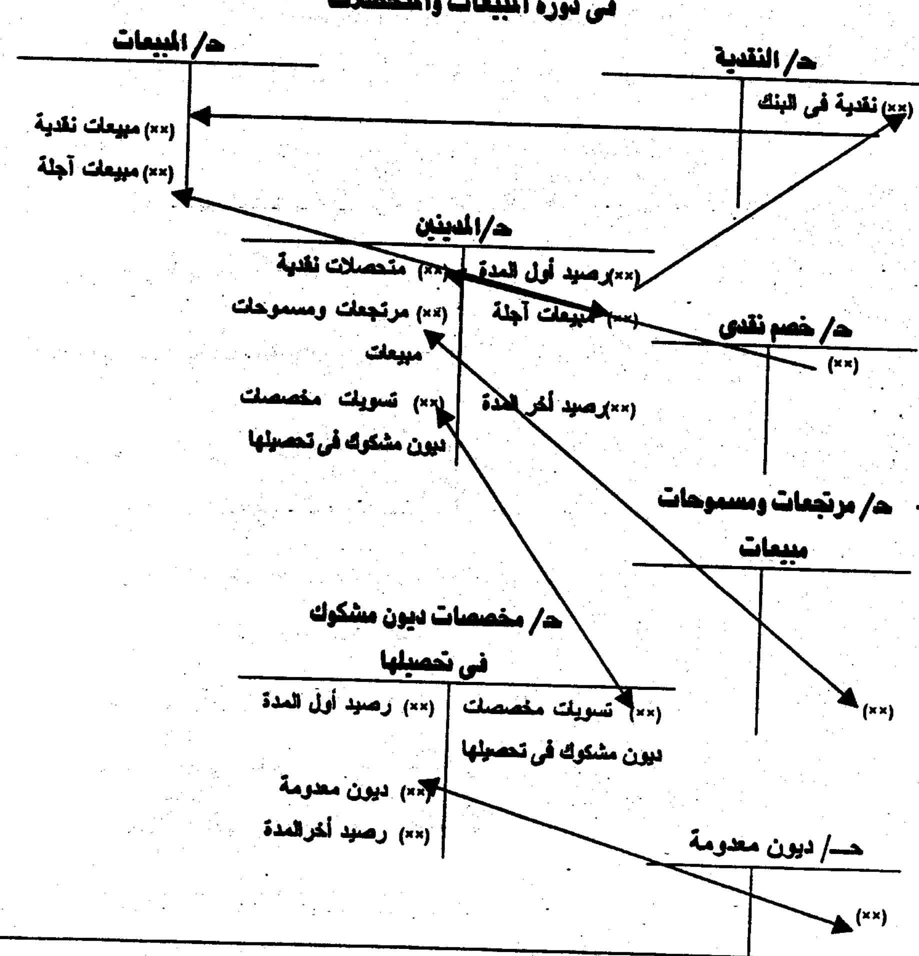
٤- تسويات مخصصات ديون مشكوك في تحصيلها Charge-off of uncollectible accounts .

٥- مصروف الديون المعدومة Bad dept expenses .

شكل رقم (٢/٦)

تدفق المعلومات المحاسبية والحسابات

فى دورة المبيعات والمتحصلات



أيضا يبين الشكل الإيضاحى رقم (٦/٢) أنه باستثناء المبيعات النقدية فإن كل عملية وقيمتها يتم تضمينها بالكامل فى حسابين بقائمة المركز المالى وحسابات المدينين أو مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها . وللتبسيط يفترض أن نفس النظم الرقابية الداخلية موجودة لكل من المبيعات النقدية والآجلة .

بوجه عام يمكن أداء مراجعة دورة المبيعات والمتحصلات بشكل مستقل عن مراجعة باقى الدورات الأخرى ، ويمكن مزجها بشكل ذاتى وحكمى مع أجزاء أخرى من المراجعة عند جمع أدلة إثبات أخرى ، ويتطلب مفهوم الأهمية النسبية أن يأخذ المراجعون فى حسبانهم دراسة وجود مزيج من التحريفات فى كافة أجزاء عملية المراجعة قبل إتخاذ حكم شخصى نهائى عن عدالة العرض فى القوائم المالية .

٦/١/٤ تحديد وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات

تتضمن دورة المبيعات والمتحصلات القرارات والعمليات اللازمة لتحويل ملكية البضائع والخدمات الى العملاء بعد ما تصبح متاحة للبيع . وتبدأ الدورة عادة بطلب شراء يقدم عن طريق العميل وتنتهى بتحويل المواد والخدمات الى حسابات مدينين التى تتحول بعد ذلك وبشكل نهائى الى نقدية .

من ثم تتضمن تلك الدورة مجموعات عديدة من العمليات والحسابات والوظائف بالإضافة الى عدد من المستندات والسجلات .

وتعتبر وظائف تلك الدورة هى الأنشطة الرئيسية التى يجب أن تقوم المنشأة بإتمامها لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية المرتبطة بها . حيث يحدد الجدول رقم (٦/٢) الوظائف الثمانية الأساسية لتلك الدورة ، ويعتبر فهم تلك الوظائف مفيد لفهم كيفية تنفيذ عملية المراجعة لتلك الدورة .

جدول رقم (٦/٢)

مجموعة الوظائف والحسابات والمستندات والسجلات بدورة المبيعات والمتحصلات

مجموعة العمليات	الحسابات	الوظائف	المستندات والسجلات
- المبيعات	- المبيعات . - حسابات المدينين .	١- معالجة أوامر العملاء. ٢- منح إئتمان . ٣- شحن البضائع . ٤- إعداد مطالبات العملاء وتسجيل المبيعات .	- أمر العميل . - أمر المبيعات . - أمر العميل أو أمر المبيعات . - مستند الشحن . - فاتورة المبيعات . - يومية المبيعات . - الملف الرئيسى لحسابات المدينين. - ميزان مراجعة حسابات المدينين . - القوائم الشهرية للعملاء.
- المتحصلات النقدية	- نقدية بالبنك . - حسابات المدينين .	٥- معالجة وتسجيل المتحصلات النقدية .	- اشعار السداد النقدى . - إعداد قائمة بالمتحصلات النقدية . - يومية المتحصلات النقدية.
- مرتجعات ومسموحات المبيعات	- مرتجعات ومسموحات المبيعات . - حسابات المدينين .	٦- معالجة وتسجيل مرتجعات ومسموحات المبيعات .	- مذكرة إئتمان . - يومية مرتجعات ومسموحات المبيعات.
- تسوية الديون المشكوك فى تحصيلها	- حسابات المدينين . - مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .	٧- تسوية حسابات المدينين المشكوك فى تحصيلها .	- نموذج التصديق على حسابات المدينين المشكوك فى تحصيلها.
- مصروف الديون المعدومة	- مصروف الديون المعدومة. - مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .	٨- تحديد الديون المعدومة.	- نموذج التصديق على إعدام حسابات الدائنين .

١- معالجة أوامر العملاء Processing Customer Orders

يعتبر طلب العميل للبضائع هى نقطة البداية للدورة ، وقانونا يتمثل ذلك الطلب فى عرض مقدم من العميل لشراء البضائع بشروط محددة ، يؤدى إستلام أمر العميل غالبا إلى خلق فورى لأمر المبيعات .

أ - أمر العميل Customer Order

يقوم العميل بالتقدم بطلب للحصول على بضائع بشروط محددة ، وقد يتم إستلام ذلك الطلب بواسطة التليفون أو خطاب أو نموذج مطبوع يتم إرساله للعملاء المتوقعين أو القائمين عن طريق رجال البيع أو عن طريق وسائل أخرى (مثل الفاكس أو الإنترنت) .

ب- أمر المبيعات Saler Order

وهو عبارة عن مستند معين تعده الشركة البائعة يهدف الى إبلاغ العميل بمواصفات وكميات البضائع المطلوبة عن طريق العميل أو أى معلومات أخرى ذات صلة (مكان تسليم البضائع وتاريخ صلاحيتها) ، وغالبا ما يستخدم أمر المبيعات للإشارة إلى موافقة الإدارة على منح الإئتمان وكتصديق على شحن البضائع .

٢- منح الإئتمان Granting Credit

قبل شحن البضائع للعميل يجب أن يقوم أحد المسئولين الملائمين المرخص لهم بالموافقة على منح الإئتمان Approve Credit للعميل طالما كان كل من أمر العميل وأمر البيع يتضمن بيع بضائع على الحساب للعميل . ولاشك أن الممارسات الضعيفة لمنح الائتمان غالبا ما يترتب عليها وجود

زيادة فى الديون المعدومة وإرتفاع فى قيمة حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل . وتشير الموافقة على منح الائتمان على أمر المبيعات فى معظم المنشآت الى الموافقة على شحن البضائع لهؤلاء العملاء .

٣- شحن البضائع Shipping Goods

تعتبر تلك الوظيفة الهامة هى نقطة البداية فى دورة المبيعات والمتحصلات، حيث أن معظم المنشآت تقوم بالإعتراف (إثبات) بالمبيعات فى النقطة الزمنية التى عندها يتم شحن البضائع. ويتم إعداد مستند الشحن فى وقت إتمام ذلك الشحن ، أو يتم عمل ذلك تلقائيا عن طريق الحاسب الإلكترونى بناء على معلومات أمر المبيعات . ويعتبر مستند الشحن ضروريا لأغراض إعداد مطالبات للعملاء بقيمة البضائع التى تم شحنها ، وتقوم الشركات التى تستخدم سجلات الجرد المستمر بتحديث تلك السجلات تأسيسا على معلومات الشحن المتاحة (حيث يتم إثبات تخفيض المخزون بالبضاعة المباعة).

ويتمثل مستند الشحن Shipping Document فى المستند الذى يتم إعداده للبدء فى شحن البضائع ، وهو يشير الى مواصفات البضائع محل الشحن ، والكمية التى تم شحنها ، بالإضافة الى البيانات الأخرى الملائمة . يتم إرسال أصل مستند الشحن الى العميله ويتم الإحتفاظ بصورة أو أكثر من ذلك المستند، ويستخدم ذلك المستند أيضا كمؤشر على ضرورة إعداد مطالبة للعميل وبقيمة البضائع المستحقة الدفع .

٤- إعداد مطالبات العملاء (فواتير المبيعات) وتسجيل المبيعات
Billing Customers and Recording Sales

حيث أن إعداد مطالبات العملاء تمثل الوسيلة التى يتم إخطار العميل بالقيمة المستحقة لتلك البضائع ، من ثم ينبغى أن يتم إعداد تلك المطالبات بشكل صحيح وعلى أساس زمنى ملائم ، وتعتبر من المظاهر الهامة للمطالبة بقيمة البضائع التى تم شحنها أن يتم التحقق من أن كافة تلك البضائع قد تم إدراجها فى مطالبة العميل ، كما يجب التأكد من عدم وجود إزدواج فى كميات البضائع التى تم شحنها ، بالإضافة الى أنه يجب الأخذ فى الحسبان بأن كل كمية تم شحنها قد تم المطالبة بها بالقيمة الصحيحة لها . ولاشك أن إعداد فواتر بالقيمة الصحيحة يعتمد على تحميل العميل بالكميات التى تم شحنها بالفعل وبالسعر المتفق عليه والمرخص به (والذى يتضمن عادة مصروفات الشحن والنقل والتأمين وكافة شروط السداد) .

وبالنسبة لمعظم الأنظمة فإن مطالبة العميل تتضمن إعداد فاتورة المبيعات من عدة نسخ ويتم التحديث المتزامن لملف عمليات المبيعات ، والملف الرئيسى لحسابات المدينين والملف الرئيسى للأستاذ العام للمبيعات وحسابات المدينين . عموما تستخدم تلك المعلومات فى إنتاج يومية المبيعات والمتحصلات النقدية بالإضافة الى أنها تتيح إعداد ميزان المراجعة لحسابات المدينين .

ومن أهم المستندات والسجلات المرتبطة بتلك الوظيفة ما يلى :-

أ – فاتورة المبيعات Sales Invoice

هى عبارة عن مستند يوضح وصف وتحديد كميات البضائع المباعة ، فضلا عن إبراز سعرها (شاملة الشحن والنقل والتأمين) بالإضافة الى أية بيانات أخرى ملائمة . وعادة ما يتم إعداد فاتورة المبيعات يدويا أو تلقائيا عن

طريق الحاسب الإلكترونى بعد إدخال رقم العميل ، وكميات البضائع التى سيتم شحنها ووجهتها وشروط البيع . تعتبر فاتورة المبيعات طريقة للاشارة الي رقم واسم العميل وقيمة المبيعات المستحقة والتاريخ المستحق للسداد . ويتم إرسال أصل الفاتورة إلى العميل ويتم الإحتفاظ بصورة أو أكثر فى الشركة .

ب- يومية المبيعات Sale Journal

وهى يومية تختص بتسجيل عمليات المبيعات ، وتتضمن يومية المبيعات التفصيلية كافة عمليات المبيعات القائمة . وعادة ما توضح إجمالى قيمة المبيعات مصنفة حسب تبويبات متعددة على سبيل المثال طبقا لخطوط المنتج أو المناطق الجغرافية أو رجال البيع ، كما أنها تشير الى حسابات المدينين أو أية حسابات متنوعة مدينة ودائنة . ويمكن أن تتضمن أيضا تلك اليومية عمليات مرتجعات ومسموحات المبيعات . ويمكن إستخراج تلك اليومية فى أى فترة زمنية من عمليات المبيعات التى تم تضمينها فى ملفات الحاسب الإلكترونى .

جـ- تقرير ملخص المبيعات Summary Sales Report

وهو مستند يتم إستخراجه عن طريق الحاسب الإلكترونى لتلخيص المبيعات الخاصة بأحد الفترات الزمنية ، ويتضمن ذلك التقرير عادة المعلومات الخاصة بالمبيعات على أساسا تحليلها حسب مكوناتها الرئيسية على سبيل المثال مبيعات حسب المنتج أو المنطقة الجغرافية أو رجل المبيعات .

ء - الملف الرئيسى لحسابات المدينين Accounts Receivable Master File

وهو ملف أستاذ مساعد يهدف إلى تسجيل المبيعات الفردية والمتحصلات النقدية ومرتجعات ومسموحات المبيعات الخاصة بكل عميل على حدة وهو

يوضح أرصدة حسابات كل عميل . ويتم تحديث ذلك الملف الرئيسى من ملفات الحاسب الإلكترونى الخاصة بعمليات المبيعات ومرتجعات ومسموحات المبيعات والمتحصلات النقدية . يجب أن تتساوى إجمالى أرصدة الحسابات الفردية فى الملف الرئيسى مع إجمالى أرصدة حسابات المدينين فى الأستاذ العام . يوضح الملف الرئيسى لحسابات المدينين لكل عميل رصيد أول المدة لحسابات المدينين ، وكل عملية مبيعات ومرتجعات ومسموحات المبيعات والمتحصلات النقدية ورصيد أخر المدة . ويطلق على الملف الرئيسى لحسابات العملاء التعبير الشائع دفتر الأستاذ الفرعى لحسابات المدينين **Subsidiary Ledger or Sub ledger** .

هـ- ميزان المراجعة لحسابات المدينين

Accounts Receivable Trial Balance

وهو عبارة عن قائمة بالقيمة المستحقة على كل عميل عند نقطة زمنية معينة . ويتم إعداد ميزان المراجعة مباشرة من الملف الرئيسى لحسابات المدينين (دفتر أستاذ مساعد حسابات المدينين) ، وفى أغلب الأحيان يتم إعداد ميزان مراجعة لحسابات المدينين حسب أعمار مكونات الأرصدة المستحقة لحسابات المدينين لكل عميل .

و - البيان الشهرى Monthly Statement

وهو مستند يرسل إلى كل عميل يوضح رصيد أول الفترة لحسابات المدينين، والقيمة والتاريخ الخاص بكل عملية مبيعات ، وكل مدفوعات يتم إستلامها ، ومذكرات الإئتمان التى يتم إصدارها والرصيد المستحق فى نهاية الفترة المحاسبية .

٥- معالجة وتسجيل المتحصلات النقدية

Processing and Recording Cash Receipts

تعتبر الوظائف الأربعة المتقدمة ضرورية حتى يتسنى تحويل البضائع إلى أيدى العملاء والمطالبة بقيمتها على نحو صحيح ، بالإضافة الى أنها تعكس المعلومات المتضمنة فى السجلات المحاسبية . فإن نتيجة تلك الوظائف الأربعة يترتب عليها بداية أداء باقى الوظائف الأخرى الأربعة وهى تحصيل وتسجيل النقدية ، مرتجعات ومسموحات المبيعات ، تسويات الديون المشكوك فى تحصيلها وتحديد مصروف الديون المعدومة .

تتضمن وظيفة معالجة وتسجيل المتحصلات النقدية إستلام وإيداع وتسجيل النقدية . وقد تتمثل تلك النقدية فى عملات أو شيكات ، ولعل التخوف الأكثر أهمية فى إحتمالات سرقة النقدية ، ويمكن أن تحدث تلك السرقة قبل إدخال المتحصلات النقدية فى السجلات أو فى وقت لاحق لإدخالها .

لذلك فإن الإعتبار الأكثر أهمية فى التعامل مع المتحصلات النقدية فى وجوب إيداع كافة المتحصلات فى البنك عند قيمتها الصحيحة وفى الوقت السليم ، وتسجيلها فى ملف عملية المتحصلات النقدية الذى يستخدم لإعداد يومية المتحصلات النقدية ، وتحديث الملفات الرئيسية لحسابات المدينين الفرعية والأستاذ العام ، لذلك يعتبر اشعار السداد هاما لذلك الغرض .

ومن أهم المستندات والسجلات المرتبطة بتلك الوظيفة ما يلى :-

أ – أشعار السداد Remittance Advice

وهو يمثل مستند ايصال إستلام النقدية الذى يرفق بفاتورة المبيعات التى يتم إرسالها بالبريد للعميل ويمكن إرجاعها للبائع مع السداد النقدى لقيمة

المطالبة. وهو يوضح إسم العميل ورقم فاتورة المبيعات وقيمة الفاتورة إذا ما فشل العميل فى تضمين أشعار السداد عند قيامه بالدفع ، ويكون من الشائع أن يقوم الشخص الذى يفتح البريد بإعداد نسخة بديلة من الأشعار فى ذلك الوقت. ويستخدم أشعار السداد للسماح بإيداع النقدية فورا ولتحسين عملية الرقابة على حيازة الأصول .

ب- بيان المتحصلات النقدية Prelisting of Cash Receipts

هى عبارة عن قائمة يتم إعدادها عن طريق شخص مستقل (شخص معين غير مرخص له بالوصول الى النقدية ، وليس عليه أية مسئولية عن تسجيل المبيعات أو حسابات المدينين) عندما يتم إستلام النقدية . وتستخدم تلك القائمة للتحقق من ما إذا كانت النقدية المتسلمة قد تم تسجيلها وإيداعها بالقيمة الصحيحة وفى الوقت المناسب .

جـ- يومية المتحصلات النقدية Cash Receipts Journal

هى عبارة عن دفتر يومية يستخدم لتسجيل المتحصلات النقدية من المقبوضات المتسلمة من المدينين أو المبيعات النقدية أو أى متحصلات نقدية أخرى . وهى توضح اجمالى النقدية المتسلمة ودائنيه على حسابات العملاء بإجمالى قيم المبيعات والخصم النقدى المسموح به وأى أرصدة مدينة أو دائنة أخرى. ويتم إستخراج تلك اليومية فى أى فترة زمنية من عمليات المتحصلات النقدية الموجودة فى ملفات الحاسب الإلكترونى .

٦- معالجة وتسجيل مرتجعات ومسموحات المبيعات

Processing and Recording Sales Returns and Allowances

عندما يكون العميل غير مقتنعا بالبضائع التى تم شحنها ، فإن البائع كثيرا ما يوافق على رد تلك البضائع أو منح تخفيض فى قيمتها . وعادة ما تقوم الشركة بإعداد تقرير إستلام للبضائع المرتجعة وإرجاعها الى المخازن. وينبغى أن يتم تسجيل المرتجعات والمسموحات بشكل صحيح وفورى فى الملف الرئيسى لمرتجعات ومسموحات المبيعات والملف الرئيسى لحسابات المدينين . وعادة ما يتم إصدار مذكرات أو إشعارات دائنة Credit Memos للمرتجعات والمسموحات للمساعدة فى الرقابة على تسهيل عملية القيد بالدفاتر والسجلات . وتتضمن تلك الوظيفة المستند والسجل التالى :-

مذكرات أو إشعارات الدائنية Credit Memos

هو عبارة عن مستند اشعار دائن يشير إلى تخفيض فى القيمة المستحقة عن مطالبة أحد العملاء بسبب وجود بضائع مرتجعة أو مسموحات تم منحها . وعادة ما تأخذ تلك المذكرات نفس النموذج العام لفاتورة المبيعات ، إلا أنها تمثل مستند للخصم فى حسابات المدينين بدلا من أحداث زيادة فيها .

يومية مرتجعات ومسموحات المبيعات

Sales Returns and Allowances Journal

هى عبارة عن دفتر يومية لتسجيل مرتجعات ومسموحات المبيعات ، وهى تؤدى نفس الوظائف المرتبطة بيومية المبيعات ، وكثير من الشركات يقومون بتسجيل تلك العمليات فى يومية المبيعات بدلا من تخصيص يومية مستقلة .

٧- إعتماد تسوية الديون المعدومة وحسابات المدينين المشكوك فى تحصيلها

Charging off Uncollectible Accounts Receivable

بغض النظر عن إجتهاد قسم الإئتمان ، فمن المعتاد أن يقوم بعض العملاء بعدم سداد قيم المطالبات المستحقة عليهم . وعندما تنتهى الشركة إلى أن تلك القيم غير قابلة للتحصيل فينبغى عليها أن تقوم بتسويتها ، وذلك يحدث عادة عندما يواجه العميل حالة الإفلاس أو عندما يتم تحويل حسابات المدينين الى وكالة للتحصيل . وتتطلب أصول المحاسبة السليمة أن يتم إجراء تسوية مقابل تلك الحسابات غير القابلة للتحصيل . ويتطلب الأمر عندئذ إعداد مستند يطلق عليه نموذج التصديق على حساب مدين غير قابل للتحصيل .

نموذج التصديق على حساب غير قابل للتحصيل

Uncollectible Account Authorization Form

وهو مستند يستخدم داخليا يشير إلى السلطة الخاصة بإعدام أحد حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل ، وينبغى أن يكون مخصص الديون المعدومة كافيا لتعويض مبيعات الفترة الحالية التى لن تتمكن الشركة من تحصيلها فى المستقبل ، ويمثل المخصص بالنسبة لمعظم الشركات قيمة متبقية **Residual** ناتجة من تسوية الإدارة للمخصص الذي يقابل الحسابات غير القابلة للتحصيل فى نهاية الفترة .

٦/٢ منهج الحصول على فهم بإجراءات الرقابة وتصميم أختبارات الألتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات المرتبطة بالمبيعات

بعد أن يقوم المراجع بالتعرف على وظائف وأنشطة دورة المبيعات والمتحصلات وما يرتبط بها من مستندات وسجلات ، ينتقل بعد ذلك الى

الحصول على فهم بنظم الرقابة الداخلية بالإضافة الى كيفية تصميم أختبارات الألتزام بتلك الإجراءات وأختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات المرتبطة بالمبيعات .

يوضح الشكل رقم (٦/٣) المنهجية الخاصة بالحصول على فهم بنظم الرقابة وتصميم أختبارات الالتزام والتحقق الأساسية للعمليات الخاصة بالمبيعات .

كما يوضح الجدول رقم (٦/٣) الذى يدعم الشكل البيانى رقم (٦/٣) ملخص لتطبيق تلك المنهجية ، حيث يتم تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات بالإضافة الى نظم الرقابة الرئيسية المرتبطة بتحقيق تلك الأهداف، وأختبارات الالتزام بتلك النظم الرقابية مع أختبارات التحقق الأساسية لإجراءات مراجعة عمليات المبيعات .

٦/٢/١ فهم نظم الرقابة الداخلية على المبيعات

Understand Internal Control Saks

فى الفصول السابقة تم مناقشة كيف يحصل المراجعون على فهم بنظم الرقابة الداخلية ، ويتمثل المنهج النمطى المرتبط بالمبيعات فى دراسة خرائط التدفق وإعداد أستقصاء للرقابة الداخلية على المبيعات بالإضافة الى أداء أختبارات السير بتتبع المسار **Walk Through** لعمليات المبيعات ، يوضح الشكلين رقمى (٦/٤) ، (٦/٥) خريطة تنظيمية وخريطة تدفق لأحد الشركات حيث تشرح أختبارات الألتزام بالتحقق وأختبارات التحقق الأساسية لإجراءات مراجعة عمليات المبيعات .

٦/٢/٢ تقييم مخاطر الرقابة المخططة المرتبطة بالمبيعات

Assess Planned Control Risk – Sales

يستخدم المراجع المعلومات التى تم الحصول عليها عند فهمه لنظم الرقابة الداخلية لأغراض تقييم مخاطر الرقابة . بصفة عامة هناك أربعة خطوات جوهرية لإجراء ذلك التقييم هى :-

١- يحتاج المراجع إطارا للعمل لتقييم مخاطر الرقابة ، يعتمد إطار العمل لكافة مجموعات العمليات على أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات المشار إليها فى الشكل رقم (٦/٦) ، تلك الأهداف الستة هى واحدة لكل عملية مراجعة للمبيعات .

٢- يجب على المراجع تحديد نظم الرقابة الداخلية الأساسية وأوجه الضعف الكامنة فى دورة المبيعات ، ويتم بيان ذلك فى الشكل رقم (٦/٦) . وسوف تكون نظم الرقابة الداخلية وأوجه الضعف مختلفة لكل عملية مراجعة .

٣- بعد تحديد نظم الرقابة الداخلية الأساسية واوجه الضعف يقوم المراجع بربطهما بأهداف المراجعة .

٤- يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة لكل هدف عن طريق تقييم نظم الرقابة الداخلية الأساسية وأوجه الضعف لكل هدف ، وتعتبر تلك الخطوة هامة حيث أنها تؤثر على قرارات المراجع بخصوص أختبارات الألتزام والتحقق الأساسية . وتعتمد تلك المرحلة على القرار الشخصى الحكمى للمراجع ، يوضح الشكل (٦/٦) فى أسفله أستنتاج المراجع .

إن معرفة أنشطة الرقابة تعتبر هامة في تحديد سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ومواطن الضعف فى دورة المبيعات والتى تعتبر الخطوة الثانية فى تقييم مخاطر الرقابة وتتمثل أبرز أنشطة الرقابة على المبيعات هذه مايلى :-

١- الفصل الكافى بين الواجبات Adequate Separation of Duties

يعتبر الفصل الكافى بين الواجبات مفيدا فى منع الأنواع المختلفة من التحريفات سواء المتعمدة أو غير المتعمدة بهدف منع الغش .

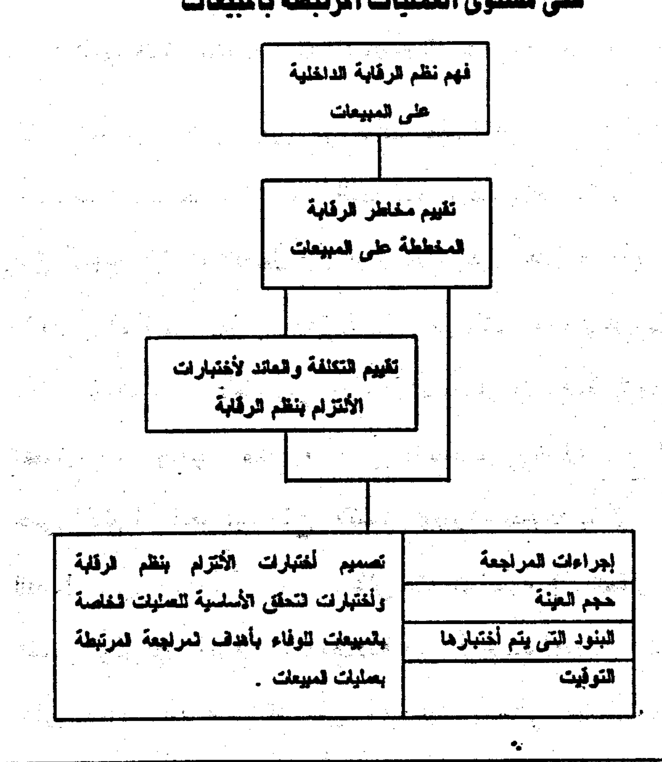
ومن المهم مراعاة الفصل بن الواجبات على سبيل المثال :-

- ألا يكون الشخص المسئول عن إدخال معلومات عمليات المبيعات والمتحصلات النقدية فى الحاسب الإلكترونى مسئولا أيضا عن الأحتفاظ بالنقدية .
- الفصل بين وظيفة منح الأئتمان للعملاء ووظيفة بيع البضائع للعملاء حتى لايتم المبالغة فى منح الائتمان وزيادة حجمه بشكل غير ملائم .
- الفصل بين مسئولية عمل المقارنات الداخلية (كالمقارنة بين مستندات الشحن وفواتير البيع ، والمطابقة بين أرصدة حسابات المدينين من واقع دفتر أستاذ العملاء الفرعى ورصيد إجمالى حسابات المدينين بدفتر الأستاذ العام) وبين مسئولية إدخال البيانات الاصلية لعمليات المبيعات والمتحصلات بالحاسب .

شكل رقم (٦/٣)

منهجية تصميم أختبارات الألتزام وأختبارات التحقق الأساسية

على مستوى العمليات المرتبطة بالمبيعات



إجراءات المراجعة	تصميم أختبارات الألتزام بنظم الرقابة وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات الخاصة بالمبيعات للوفاء بأهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات .
حجم العينة	
البنود التى يتم أختبارها	
التوقيت	

جدول رقم (٦/٣)

ملخص بأهداف المراجعة ونظم الرقابة الداخلية الأساسية

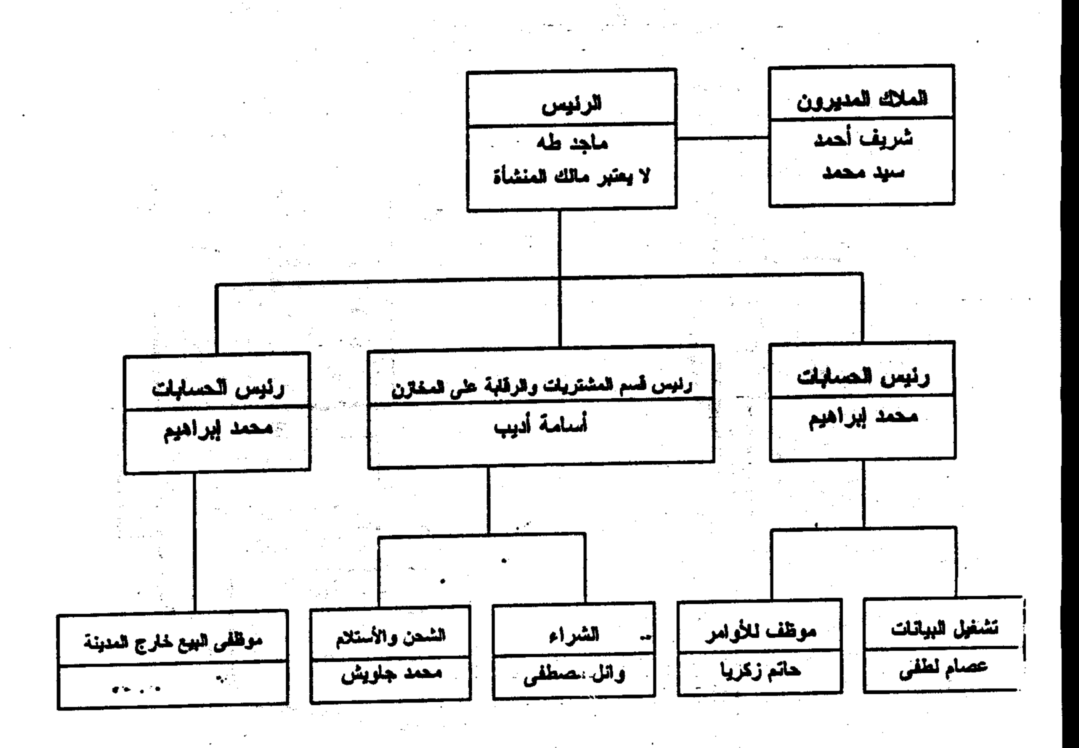
واختبارات الالتزام واختبارات التحقق المرتبطة بعمليات المبيعات

هدف المراجعة	نظم الرقابة الداخلية الرئيسية	أختبارات الألتزام	أختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات
١- هدف الوجود أن المبيعات المسجلة هى التى تم شحنها فعلا للعملاء القائمين	- تأييد عملية تسجيل المبيعات بمستندات الشحن المصرح بها وأوامر العميل الموافق عليها . - تم التصريح بالأئتمان قبل أن تتم عملية الشحن للبضائع . - أن فواتير المبيعات مرقمة بشكل مسلسل ويتم المحاسبة عنها . - يتم الموافقة على ارقام العميل القائمة فى ملفات بيانات الحاسب فقط عند أدخالها . - يتم أرسال قوائم شهرية للعملاء وتقال شكاوى العملاء متابعة حيادية .	- فحص نسخ من فواتير المبيعات ومطابقتها مع مستندات الشحن وأوامر العملاء . - فحص أمر العميل من حيث الموافقة على الأئتمان . - المحاسبة عن سلامة التتابع الرقمى للفواتير المبيعات . - فحص كشف مطبوع من لعمليات المرفوضة عن طريق الحاسب عند تضمينها أرقام عملاء غير موجودة . - ملاحظة ما إذا كانت القوائم الشهرية قد أرسلت بالبريد أم لا وفحص ملفات مراسلات العملاء .	- فحص يومية المبيعات والأستاذ العام والملف الرئيسى لحسابات المدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالبنود الكبيرة أو غير العادية . -تتبع قيود يومية المبيعات على نسخ من أوامر المبيعات وفواتير المبيعات ومستندات الشحن . -تتبع مستندات الشحن فى سجلات الجرد المستمرة . -تتبع قيود الأئتمان فى الملف الرئيسى لحسابات المدينين حتى المصدر القائم .
٢- هدف الشمول أن عمليات المبيعات القائمة قد تم تسجيلها	- أن تكون مستندات الشحن مرقمة ويتم المحاسبة عنها . - أن تكون فواتير المبيعات مرقمة ويتم المحاسبة عنها .	- المحاسبة عن سلامة التتابع الرقمى لمستندات الشحن . - المحاسبة عن سلامة التتابع الرقمى لفواتير المبيعات .	-تتبع مستندات الشحن حتى فواتير المبيعات وإدخالهما فى يومية المبيعات والملف الرئيسى لحسابات المدينين
٣- هدف الدقة أن قيمة المبيعات المسجلة مطابقة لقيمة البضائع التى تم شحنها ومطابقة	- إن تحديد الأسعار والشحن والمسموحات قد تم بما يتفق مع ماهو مرخص به - التحقق الداخلى من إعداد الفواتير .	- فحص نسخ من فواتير المبيعات لأغراض التحقق من التصريح الملائم . - فحص علامات التحقق الداخلى على المستندات .	-إعادة حساب المعلومات الموضحة على فواتير المبيعات . -تتبع القيود فى يومية المبيعات حتى فواتير المبيعات

لما أدرج بالفاتورة وسجل بالدفاتر .	- أن أسعار البيع للوحدة الموافق عليه قد أدخلت فى الحاسب وأستخدمت لكافة المبيعات . - مقارنة إجمالى الدفعات مع تقارير الملخص الذى تم أعداده عن طريق الحاسب.	- فحص كشف مطبوع من الحاسب يوضح أسعار البيع للوحدة. - فحص ملف إجمالى الدفعة من حيث أسم موظفى الرقابة على البيانات ومقارنة الأجماليات مع تقارير الملخص المطبوع عن طريق الحاسب .	-تتبع التفاصيل الموضحة بفواتير المبيعات حتى مستندات الشحن وقوائم الأسعار الموافق عليها وأوامر العملاء .
٤- هدف التبويب تم تبويب عمليات المبيعات على وجه صحيح .	- أستخدام خريطة حسابات كافية. - الفحص والتحقق الداخلى.	- فحص خريطة الحسابات من حيث مدى كفايتها . - فحص تأشيرة التحقق الداخلى على المستندات المؤيدة .	-فحص المستندات المؤيدة لعمليات المبيعات والتحقق من التبويب السليم .
٥- هدف التوقيت أن المبيعات تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة .	- إجراءات تتطلب إعداد الفواتير وتسجيل المبيعات على أساس يومى ترتبط بزمن حدوثها ما أمكن . - إجراءات التحقق الداخلى .	- فحص المستندات الخاصة بعمليات الشحن غير الصادر لها فواتير أو المبيعات غير المسجلة . - فحص تأشيرة التحقق الداخلى على المستندات المؤيدة .	-مقارنة تواريخ عمليات المبيعات المسجلة مع التواريخ الموضحة على سجلات الشحن .
٦-الترحيل والتلخيص أن عمليات المبيعات قد ضمنت فى الملف الرئيسى لحسابات المدينين، وقد تم تلخيصها بشكل صحيح	- إعداد قوائم شهرية دورية للعملاء . - التحقق الداخلى من محتويات الملف الرئيسى لحسابات المدينين. - مقارنة الملف الرئيسى لحسابات المدينين أو أجماليات ميزان المراجعة بالأرصدة مع أرصدة حساب الأستاذ العام .	- ملاحظة ما إذا كانت القوائم يتم أرسالها بالبريد شهريا . - فحص تأشيرة التحقق الداخلى. - فحص الأسماء على دفاتر الأستاذ العام بما يفيد إجراء المقارنة والمطابقة.	-مطابقة جمع اليوميات وتتبع عمليات الرحيل إلى الأستاذ العام وإلى دفاتر الأستاذ الفرعية .

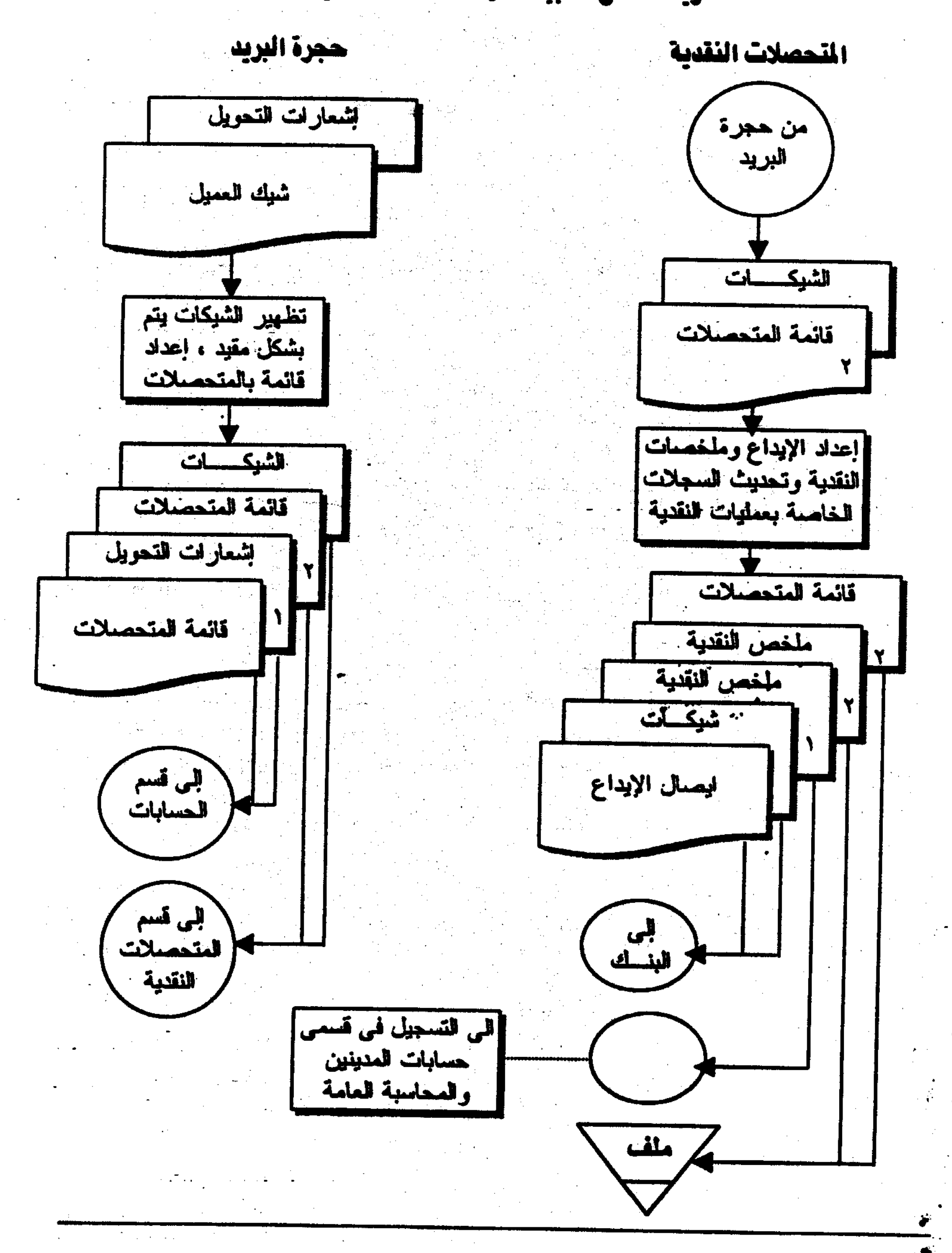
شكل رقم (٦/٤)

خريطة تنظيمية حسب الأفراد



شكل رقم (٥/٦)

خريطة تدفق للمبيعات والمتحصلات النقدية



شكل رقم (٦/٦)

مصفوفة مخاطر الرقابة لدورة المبيعات

	الرقابة الداخلية	أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات					
		الوجود	الشمول	الدقة	التبويب	التوقيت	الترحيل والتلخيص
نظم الرقابة الداخلية Controls	١- فحص المستندات يوميا قبل إرسال الفاتورة الى العميل	(ر)		(ر)			
	٢- الموافقة على منح الأئتمان عن طريق المسئول قبل أن يتم الشحن .	(ر)	(ر)				
	٣- المحاسبة عن أشعار الشحن أسبوعيا عن طريق المحاسب للتأكد من المطالبة بقيمة ماتم شحنه .		(ر)				
	٤- مقارنة أجماليات الرقابة مع تقارير ملخص الحاسب الألكتروني .	(ر)	(ر)	(ر)			
	٥- مقارنة المحاسب لإجمالى الملف الرئيسى لحسابات المدينين مع حساب الأستاذ العام .						(ر)
	٦- أرسال قوائم الى العملاء شهريا .	(ر)		(ر)			(ر)
مواطن الضعف Weakness	١- نقص التحقق الداخلى وأحتمال تسجيل فواتير المبيعات أكثر من مرة .	(ض)					
	٢- نقص الرقابة الخاصة بأختبار التسجيل فى الوقت المناسب .					(ض)	
	٣- نقص التحقق الداخلى المرتبط بتضمين فواتير المبيعات فى يومية المبيعات		(ض)				
	مخاطر الرقابة المقدرة Assessed Control Risk	متوسطة	متوسطة	منخفضة	منخفضة	مرتفعة	منخفضة

إجراء رقابى = (ر) مواطن ضعف = (ض)

٢- الأعتماد والتصديق السليم Proper Authorization

يهتم المراجع بأن هناك أعتمادا وتصديقا على عمليات المبيعات خاصة فيما يتعلق بالنقاط الثلاثة التالية :-

أ- أعتماد منح الائتمان للعميل قبل اتمام عملية البيع .

ب- أعتماد شحن البضائع قبل إتمام عملية الشحن .

ج- أعتماد سعر بيع البضاعة وشروط الشحن والتسليم والسداد والخصم ، والهدف من كل من الإجراء الرقابى الأول والثانى منع خسارة أصول الشركة عن طريق شحن البضاعة الى عملاء وهميين أو عملاء يفشلون فى سداد قيمة تلك البضاعة . اما أعتماد السعر فيستهدف منه التأكد من أن عملية البيع قد تم المطالبة بها فى الفاتورة المرسلة للعميل عند السعر المحدد ووفقا لسياسة الشركة .

٣- المستندات والسجلات الكافية Adequate Documents and Records

حيث أن كل شركة لديها نظام خاص لتوثيق ومعالجة وتسجيل العمليات المالية ، فقد يكون من الصعوبة بمكان أن يتم تقييم ما إذا كانت إجراءاتها مصممة لأحكام الرقابة عند الحد الأقصى ، رغما عن ذلك يتعين أن يكون هناك إجراءات كافية للمحاسبة وإمساك السجلات قبل إمكانية الوفاء بمعظم أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات .

على سبيل المثال يتم إعداد فواتير مبيعات مرقمة مسبقا من أصل وعدة نسخ أتوماتيكيا بعد أستلام أمر العميل ، ويتم أستخدام نسخ من ذلك المستند للموافقة على منح الأئتمان وأعتماد الشحن وتسجيل عدد الوحدات التى تم شحنها

بالإضافة الى إعداد المطالبات للعملاء ، فى ظل ذلك النظام ليس هناك أية أحتمال فى الفشل فى إعداد مطالبة للعميل إذا تم المحاسبة عن كافة الفواتير دوريا .

وفى ظل وجود نظام آخر خلاله يتم إعداد فاتورة المبيعات فقط بعد أن يتم شحن البضاعة ، فإن أحتمال الفشل فى إعداد مطالبة للعميل تكون مرتفعة إلا إذا وجد هناك نظام رقابى يعوض تلك الحالة .

المستندات المرقمة مسبقا Renumbered Documents

تتمثل أحد الخصائص الهامة لمستندات المبيعات فى أستخدام الترقيم المتسلسل والذى يهدف الى منع كل من الفشل فى إعداد المطالبة أو الفشل فى تسجيل المبيعات بالإضافة الى منع حدوث أى أزدواج فى المطالبة بقيمة البضاعة أو فى تسجيل المبيعات ، وبطبيعة الحال لايكفى وجود مستندات مرقمة حيث ينبغى أن تكون هناك وسيلة سليمة للمحاسبة عن تلك المستندات .

وكمثال على أستخدام ذلك الإجراء الرقابى قيام الموظف المسئول عن إعداد المطالبة بإعداد ملف يتضمن نسخة من كافة مستندات الشحن بنظام تتابعى بعد ان يتم إعداد مطالبة لكل عملية شحن بضاعة عن طريق موظف أخر للمحاسبة عن كافة أرقام المستندات بشكل دورى ، ويقوم بعمل فحص عن السبب عن أى مستندات مفقودة وكمثال آخر عن طريق أستخدام برنامج الحاسب الإلكترونى يمكن إعداد قائمة تبين أرقام المستندات غير المستخدمة فى نهاية الشهر حيث يقوم شخص ملائم بمتابعة أسباب عدم أستخدامها .

إعداد القوائم الشهرية للعملاء بالبريد Mailing of Monthly Statements

يعتبر إرسال القوائم الشهرية للعملاء بالبريد عن طريق شخص ليس عليه أية مسئولية فى التعامل مع النقدية أو فى إعداد سجلات المبيعات او حسابات المدينين إجراءا رقابيا مفيدا ، حيث يشجع ذلك على أبداء العملاء لردودهم إذا ما تم تحديد أرصدتهم بشكل غير سليم . وحتى تنخفض فعالية قوائم العملاء كإجراء رقابى أن يتم مراعاة مايلى :-

- وجود شخص يعهد اليه بإعداد تلك القوائم الشهرية ولا يكون عليه اية مسئولية عن تداول النقدية أو إعداد سجلات المبيعات وحسابات المدينين.
- يجب متابعة ردود العملاء على تلك القوائم عند عدم موافقتهم على أرصدتهم المرسلة لهم عن طريق موظف غير مسئول عن تداول النقدية او التسجيل فى سجلات المبيعات وحسابات المدينين .

إجراءات التحقق الداخلية Internal Verification Procedures

يعتبر أستخدام أشخاص مستقلين لفحص عملية معالجة وتسجيل عمليات المبيعات أمرا جوهريا للوفاء بكل من أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات . وكأمثلة على تلك الإجراءات مايلى :-

- المحاسبة عن التسلسل الرقمى للمستندات المرقمة مسبقا .
- اختبار دقة إعداد المستندات .
- فحص التقارير الخاصة بالبنود غير العادية وغير الصحيحة .

٦/٢/٣ تقييم التكلفة والعائد لأختبارات الألتزام بنظم الرقابة

Evaluate Cost - Benefit of Testing Control

بعد قيام المراجع بتحديد إجراءات الرقابة الداخلية الأساسية ومواطن الضعف وتحديد مخاطر الرقابة المقدرة من الملائم أن يقوم بتقرير مالإذا كانت أختبارات التحقق الاساسية سيتم تخفيضها بشكل كاف بحيث تبرر تكلفة أداء اختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة ، وعندما يكون ذلك عمليا فإن المراجعين يتخذون ذلك القرار قبل أستكمال مصفوفة تقدير مخاطر الرقابة مثل تلك الموضحة فى الشكل رقم (٦/٦) ، حيث يتم الأرتباط بتكلفة تحديد إجراءات الرقابة وتقييم مخاطر الرقابة أسفل الحد الاقصى إذا لم تكن هناك اية وفورات فى أختبارات التحقق الأساسية .

٦/٢/٤ تصميم أختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة على المبيعات

Design Tests of Controls For Sales

بعد أن يقوم المراجع بتحديد إجراءات الرقابة الأساسية وربطها بأهداف المراجعة المرتبطة بالمبيعات ، وبعد أن يقوم بتخطيط مخاطر الرقابة المقدرة عند مستوى منخفض فى ضوء ذلك يتعين عليه أن يقوم بتقييم وآحد أو أكثر من أختبارات الألتزام بالرقابة للتحقق من فعاليتها . ولاشك أنه فى معظم عمليات المراجعة يكون من السهولة نسبيا تحديد طبيعة أختبار الألتزام بإجراء الرقابة من طبيعة ذلك الإجراء ذاته ، فعلى سبيل المثال إذا ماكان إجراء الرقابة هو أدخال أوامر العميل بعد أن يتم الموافقة على منح الأئتمان عليها ، فإن أختبار الألتزام بذلك الإجراء هو فحص مسار الموافقة على أمر العميل وأعتماده .

يوضح العمود الثالث فى الجدول رقم (٦/٣) احد أختبارات الألتزام للرقابة على كل إجراء رقابة داخلية فى العمود الثانى . على سبيل المثال يتم تأييد إجراء الرقابة الداخلية الأساسى الأول الخاص بتسجيل المبيعات بمستندات الشحن المعتمدة وأوامر العملاء الموافق عليها . ويتمثل أختبار الألتزام فى فحص نسخ من فواتير المبيعات التى تؤيد وتطابق مستندات الشحن وأوامر العملاء ، لأغراض ذلك الأختبار من المهم للمراجع أن تبدأ بفواتير المبيعات ثم يفحص المستندات المؤيدة لتلك الفواتير بدلا من الذهاب فى الأتجاه المعاكس . فإذا قام المراجع بإجراء التتبع من مستندات الشحن الى فواتير المبيعات فإنه يطلق على ذلك الإجراء أختبار الشمول .

ويتمثل أختبار الألتزام بالرقابة على المبيعات الذى يعتبر أكثر شيوعا فى المحاسبة عن تسلسل أرقام المستندات المستخدمة ، على سبيل المثال اختبار فواتير مبيعات من دفتر يومية المبيعات ، ثم مراجعة أية ارقام غير موجودة أو متكررة أو ملاحظة أية فواتير خارج الأرقام المسلسلة العادية . يوفر ذلك الأختبار دليل أثبات على كل من هدفى الوجود والشمول فى نفس الوقت الواحد .

على سبيل المثال يفترض أن المراجع قد اختار ١٠٠ فاتورة مبيعات من يومية المبيعات ، من ثم فإنه سوف يقوم بتحقيق هدف الوجود إذا لم يكن هناك أى أزدواج فى تسجيل أيا من أرقام تلك الفواتير .

وتتمثل أختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة الملائمة لوظيفة الفصل بين المسئوليات عادة فى مراقبة المراجع للأنشطة والمناقشات مع موظفى العميل . على سبيل المثال من الممكن للمراجع أن يلاحظ ما إذا كان الموظف الذى يقوم بإعداد فواتير البيع يقوم بأداء وظيفة مناولة النقدية أم لا (سواء عندما

يقوم بفتح البريد الوارد أو ايداع النقدية) ، ومن الضرورى أن يقوم المراجع بتوجيه أستفسارات لموظفى العميل عن ما هى مسئولياتهم وما إذا كانت هناك أية ظروف من شانها أن تجعل مسئولياتهم الفعلية مختلفة عما هو مقرر فى السياسة العامة المقررة . على سبيل المثال فإن الموظف المسئول عن إعداد الفواتير قد يذكر انه ليس أى تعامل مع وظيفة مناولة النقدية ، إلا أن إجراء المراجع مناقشات إضافية قد تسفر عن أنه إذا ما كان الصراف فى إجازة ، فقد قام موظف إعداد الفواتير بتحمل مسئوليات الصراف خلال فترة الإجازة .

يمكن أداء عديد من أختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة الموضحة فى الجدول رقم (٦/٣) بإستخدام الحاسب الإلكترونى ، على سبيل المثال فإن أحد إجراءات الرقابة الهامة لمنع وجود عمليات مضللة فى تضمين قائمة بأرقام العملاء القائمة فى ملفات الحاسب الإلكترونى . فإذا تم إدخال رقم عميل غير موجود داخل الحاسب ، سوف يتم رفضه حتما ، ويتمثل أختبار الألتزام بمحاولة قيام المراجع إدخال أرقام عملاء غير موجودة بالحاسب للتأكد من أن الرقابة الداخلية فى الحاسب فعالة ، حيث إذا ما تم رفض تلك الأرقام فإن ذلك يعنى وجود إجراء رقابى يضمن عدم تضمين عمليات بيع غير حقيقية .

٦/٢/٥ تصميم أختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات المرتبطة بالمبيعات

Design Substantive Tests of Transaction for Sales

لتحديد أختبارات التحقق الأساسية للعمليات يتم أستخدام بعض الإجراءات الشائعة فى كل عملية مراجعة بغض النظر عن الظروف المحيطة ، وقد يعتمد أستخدام البعض منها على مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية ونتائج

أختبارات الألتزام بتلك الإجراءات . يوضح الجدول السابق رقم (٦/٣) أى أختبارات التحقق الأساسية للعمليات فى العمود الرابع ترتبط بأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات فى العمود الأول ، وهى مصممة لتحديد ما إذا كان هناك أى تحريف نقدى Monetary Misstatement موجودا لذلك الهدف فى العملية المالية . تتأثر إجراءات المراجعة المستخدمة بإجراءات وأساليب الرقابة الداخلية وأختبارات الألتزام بتلك الإجراءات والأساليب المرتبطة بذلك الهدف. أيضا تؤثر الأهمية النسبية ونتائج السنة السابقة بالإضافة الى العوامل الأخرى بها على الإجراءات المستخدمة . وبعض من إجراءات المراجعة المرتبطة يتم أستخدامها عندما تكون إجراءات وأساليب الرقابة الداخلية غير كافية .

لاشك ان تحديد أختبارات التحقق الاساسية لإجراءات العمليات الخاصة بالمبيعات يعتبر صعبا نسبيا حيث انها تختلف وتتباين بشكل ملحوظ أعتمادا على الظروف المحيطة . وفيما يلى أختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بأهداف المراجعة على أساس عمليات المبيعات .

وتجدر الإشارة الى أن بعض من تلك الإجراءات يحقق أكثر من هدف واحد .

١- الوجود (أن المبيعات المسجلة موجودة)

Existence (Recorded Sales Exist)

ويعنى ذلك الهدف بتحقق المراجع من أن المبيعات المسجلة بالدفاتر خاصة ببضائع تم شحنها لعملاء موجودين فعلا ، ويهتم المراجع عند تحقيق ذلك الهدف بأحتمال وجود ثلاثة انواع من التحريفات هى :-

١- وجود مبيعات فى دفاتر اليومية لم يتم شحنها للعملاء .

٢- وجود مبيعات مسجلة باليومية أكثر من مرة واحدة .

٣- وجود بضائع تم شحنها لعملاء غير موجودين وتم تسجيلها كمبيعات في اليوميات .

النوعين الأول والثانى من التحريفات يمكن أن تحدث عمدا أو بشكل غير مقصود ، اما النوع الأخير من التحريفات فدائما ما يتم بشكل متعمد .

ولاشك أن النتائج المحتملة لوجود تحريف فى المبيعات تعتبر هامة وجوهرية حيث أنها يمكن ان تؤدى الى وجود مغالاة فى عرض الأصول والدخل .

هناك أختلاف جوهرى فيما بين أكتشاف المغالاة فى العرض ، مما يجعل من الصعوبة بمكان على المراجع أكتشاف ذلك . لذلك قد يكون من الضرورى أداء اختبارات التحقق الأساسية لأكتشاف المبيعات المغالى فى تحديدها فى مثل تلك الظروف .

تتوقف أختبارات التحقق الأساسية للعمليات لأختبار هدف الوجود Existence Objective على المكان الذى يعتقد المراجع أن التحريف قد حدث به ، كثيرا من المراجعين يقومون باداء أختبارات التحقق الأساسية للعمليات الخاصة بهدف الوجود وفقط إذا ما أعتقد بأن هناك ضعف فى الإجراء الرقابى، لذلك فإن طبيعة تلك الأختبارات تعتمد على طبيعة التحريف المحتمل على النحو التالى :-

- مبيعات مسجلة لم يتم شحن بضائع مقابلها

Recorded Sale for Which There Was No Shipment

يمكن للمراجع أن يقوم بالتتبع من القيود المختارة فى يومية المبيعات للتأكد من وجود الصور المرتبطة بمستندات الشحن والمستندات المؤيدة ، فاذا ماأهتم المراجع بأحتمال وجود صورة مكررة وهمية لمستندات الشحن فقد

يكون من الضرورى أن يقوم بتتبع القيم حتى سجلات الجرد المستمر كأختبار ماإذا كان قد تم تخفيض المخزون أم لا .

- مبيعات مسجلة اكثر من مرة Sales Recorded More Than once

يمكن تحديد وجود مبيعات مكررة عن طريق فحص قائمة لعمليات المبيعات المسجلة رقميا لأغراض التحقق من وجود قيم مكررة .

- شحن بضائع الى عملاء غير موجودين

Shipment Made to Nonexistent Customers

هذا النوع من الغش يحدث عادة عندما يقوم الموظف المسئول بتسجيل المبيعات فى موقف أيضا يسمح له بأعتماد شحن البضائع . وعندما يكون الإجراء الرقابى ضعيف يكون من الصعوبة بمكان أن يتم أكتشاف شحنات البضائع الوهمية .

وكمدخل أخر فعال لأكتشاف تلك الأنواع الثلاثة من تحريفات عمليات المبيعات السابق ذكرها أن يقوم بتتبع الرصيد الدائن فى الملف الرئيسى لحسابات المدينين حتى مصدره ، فإذا تم تحصيل حسابات المدينين نقدا أو إذا ماتم أرتجاع البضائع يتعين أن يكون هناك عملية بيع من الأصل . وإذا ما كان الرصيد الدائن مقابل إعدام دين معدوم او مذكرة دائنة أو مازال حسابات المدينين لم تدفع بعد فى وقت عملية المراجعة ، فسوف يكون مطلوب عمل متابعة مكثفة عن طريق فحص مستندات الشحن وأوامر البيع ، حيث أن كل منها يمكن أن يشير الى وجود عمليات مبيعات غير ملائمة .

وجدير بالذكر فإن عملية المراجعة العادية غير مستهدف منها عادة أكتشاف الغش إلا إذا كان تأثير ذلك الغش جوهريا على القوائم المالية . ولذلك

يمكن القول بأن أختبارات التحقق الأساسية للعمليات السابقة يجب أن تكون ضرورية فقط إذا ما أهتم المراجع بحدوث الغش بسبب وجود إجراءات رقابة داخلية غير كافية .

٢-الشمول (تسجيل جميع عمليات المبيعات القائمة)

Completeness (Existing Sales transactions are recorded)

يعنى ذلك الهدف هو تحقق المراجع من أن عمليات البيع الموجودة مسجلة فعلا فى الدفاتر ، وفى كثير من عمليات المراجعة لا يتم إجراء أية اختبارات للتحقق من العمليات لاغراض هدف التحقق من الشمول حيث أن المغالاة فى عرض الأصول والدخل يكون محل اهتمام أكثر عند مراجعة عمليات المبيعات مقارنة بالتدنية في تحديد قيمة الأصول والدخل ، فإذا كانت هناك إجراءات رقابة داخلية غير كافية (عندما لا يقوم العميل بالتتبع من مستندات الشحن حتى يومية المبيعات) من ثم تكون اختبارات التحقق ضرورية.

ويتمثل الأجراء الفعال لاختبار شحن البضائع التى لم يتم إعداد مطالبة بقيمتها فى تتبع مستندات شحن مختارة من ملفها فى قسم الشحن حتى فواتير المبيعات المرتبطة ويومية المبيعات ، ولاغراض أداء اختبار ذو مغزى لذلك الإجراء يجب على المراجع أن يكون واثقا من أن كافة مستندات الشحن قد تم تضمنيها فى الملف ، وهذا يمكن أداؤه عن طريق المحاسبة عن التتابع الرقمى والمسلسل للمستندات .

اتجاه الاختبار Direction of Tests

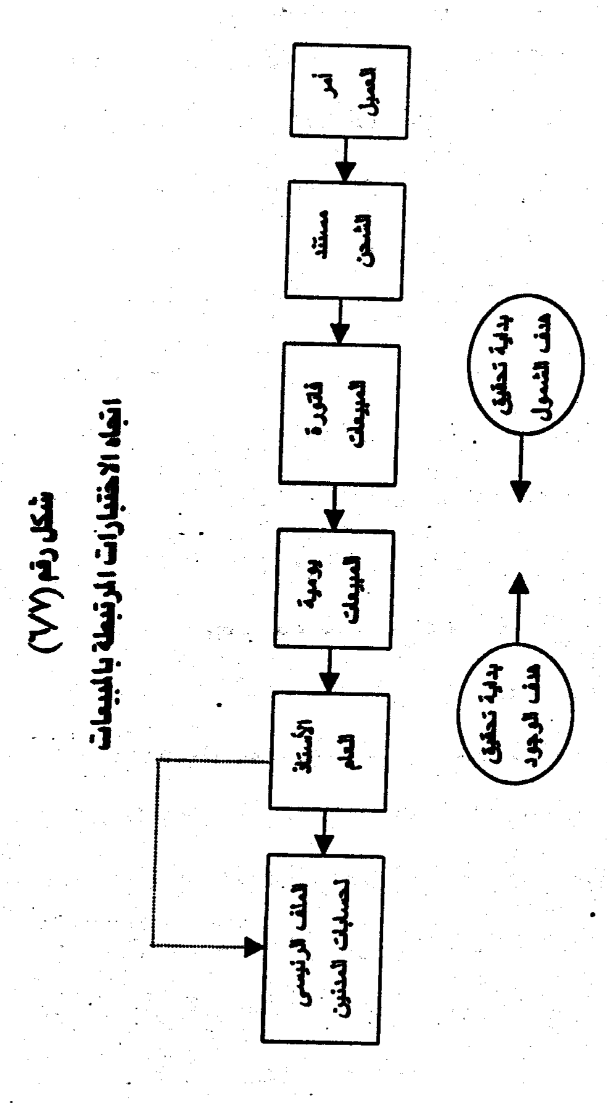
من المهم أن يفهم المراجعون الفرق بين التتبع من المستندات الأصلية إلى دفاتر اليومية والتتبع من دفاتر اليومية خلفا إلى المستندات المؤيدة ، حيث

يمثل النوع الأول من التتبع اختبار للعمليات المحذوفة Omitted Transactions (هدف الشمول) ، بينما النوع الأخير من التتبع يعتبر اختبارا للعمليات غير الموجودة nonexistent transactions (هدف الوجود) .

عند أداء الاختبار بهدف التحقق من الوجود فأن نقطة البداية فى الاختبار تبدأ من دفتر اليومية ، حيث يتم اختبار عينة من أرقام الفواتير من دفتر اليومية ويتم التتبع حتى فواتير المبيعات ، ومستندات الشحن وأوامر العملاء . أما عند إجراء الاختبار بهدف التحقق من الشمول فأن نقطة البداية تتمثل فى مستند الشحن ، حيث يتم اختبار عينة من مستندات الشحن ويتم التتبع حتى فواتير المبيعات ودفتر يومية المبيعات لاختبار مدى وجود أية استبعادات .

وعندما يتم تصميم إجراءات المراجعة للتحقق من هدفى الوجود والشمول فأن نقطة البداية الممثلة فى تتبع المستند تعتبر ضرورية ، وهذا ما يشار إليه باتجاه الاختبارات Directions of Tests . على سبيل المثال إذا ما أراد المراجع أن يهتم بتحقيق هدف الوجود إلا أنه قام بالتتبع فى الاتجاه الخاطئ ، (من مستندات الشحن إلى دفاتر اليومية) فأن النتيجة سوف تكون حتما أداء عملية مراجعة تتميز بعدم الكفاءة ، يصور الشكل البيانى رقم (٦/٧) اتجاه الاختبارات .

وعاده ما لا يكون اتجاه الإختبار ملائما عند القيام باختبارات أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات الأربعة الأخرى . على سبيل المثال فأن دقة عمليات المبيعات يمكن أن يتم اختبارها عن طريق التتبع من فاتورة المبيعات حتى مستند الشحن والعكس بالعكس .



شكل رقم (٦/٧)

اتجاه الاختبارات المرتبطة بالمبيعات

٣-الدقة (تسجيل المبيعات بدقة)

Accuracy (Sales are Accurately Recorded)

حتى يحقق المراجع هدف الدقة يتعين عليه التأكد من أن قيمة المبيعات المسجلة بالدفاتر تساوى قيمة البضائع التى تم شحنها ، وأنها قد تم تسجيلها وإعداد فاتورتها بدقة ، يرتبط التسجيل الدقيق لعمليات المبيعات بالتأكد من أن قيمة البضائع التى تم شحنها طبقا لأوامر العميل قد تم إعداد مطالبة بقيمتها بدقة ، ايضا أن يتم تسجيل نفس قيمة تلك المطالبة أو الفاتورة بدقة فى السجلات المحاسبية .

بعبارة أخرى يجب أن يتأكد المراجع من أن قيمة المبيعات المسجلة باليوميات تساوى قيمة البضاعة التى تم شحنها وانها قد تم تسجيلها وإعداد فاتورتها بدقة ، فاختبارات التحقق الأساسية التى تجعل المراجع يتأكد من ان كل مظهر من مظاهر الدقة يعتبر صحيحا يتم ادائها عادة فى كل عملية مراجعة .

وتتضمن اختبارات التحقق الأساسية للعمليات عاده على عملية إعادة حساب Recomputing المعلومات فى السجلات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت سليمة أم لا ، وتتمثل أحد المداخل الشائعة فى أن يتم البدء بالقيود فى يومية المبيعات ومقارنة إجماليات العمليات المختارة مع القيود بالملف الرئيسى لحسابات المدينين بالاضافة إلى فواتير المبيعات . وعاده ما يتم مقارنة الاسعار فى فواتير المبيعات مع قائمة الاسعار الموافق عليها ويتم إعادة حساب عمليات الضرب والجمع ، كما يتم مقارنة التفاصيل المحددة فى الفواتير مع سجلات الشحن من حيث التوصيف والكمية والمواصفات المقررة بمعرفة العميل ، وكثيرا ما يتم فحص نفس المعلومات المتضمنة فى أوامر العميل للشراء مع أوامر المبيعات ومقارنتها مع بعضها البعض أيضا .

وتعتبر مقارنة اختبارات الالتزام باجراءات الرقابة واختبارات التحقق الاساسية للعمليات لاغراض تحقيق هدف الدقة Accuracy Objective مثالا جيدا عن كيفية توفير وقت عملية المراجعة عندما توجد إجراءات رقابة داخلية فعالة ، وحيث أن حجم العينة لاختبارات التحقق على مستوى العمليات يمكن تخفيضه إذا ما كانت إجراءات الرقابة الداخلية فعاله ، فسوف يتم الحصول على وفورات جوهرية من أداء اختبارات الالتزام بتلك الإجراءات بسبب تكلفتها المنخفضة .

٤-التبويب (تبويب المبيعات المسجلة بشكل سليم)

Classification (Recorded Sales are Properly Classified)

يعتبر اختبار التبويب الصحيح لعمليات المبيعات فى دفتر الاستاذ العام أقل مشكلة بالمقارنة بما يحدث بدورات العمليات الأخرى . ومن متطلبات التبويب الصحيح لتلك العمليات أن يتم التفرقة فيما بين المبيعات النقدية و المبيعات على الحساب ، كذلك التفرقة بين مبيعات البضاعة وبيع الأصول الثابتة بالاضافة أنه من الضرورى أن يكون هناك تبويبا صحيحا فى الشركات التى تستخدم أكثر من تصنيف للمبيعات على سبيل المثال الشركات التى تقوم باصدار قوائم دخل قطاعية .

ومن الشائع أن يتم اختبار المبيعات من حيث التبويب السليم كجزء من أداء الاختبار الخاص بالدقة ، حيث يقوم المراجع بفحص المستندات المؤيدة لتحديد التبويب الصحيح للعملية ومقارنة ذلك مع القيمة الفعلية التى تم تبويبها.

٥-التوقيت (تسجيل المبيعات فى الفترات الصحيحة)

Timing (Salec are Recorded on the Correct Dates)

من الاهمية بمثابة أن يتم إعداد فاتورة المبيعات وتسجيلها بمجرد حدوث الشحن بقدر الامكان لمنع الحذف العمدى للعمليات من السجلات وللتأكد من أن المبيعات قد تم تسجيلها فى الفترة الصحيحة .

ومن اهم الاختبارات التى يتم أدائها عن طريق المراجع مقارنة تواريخ عمليات البيع بالدفاتر مع تواريخ مستندات شحن البضاعة المباعة ، كما يمكن أيضا مقارنة تاريخ عينة من مستندات الشحن مع تاريخ فاتورة المبيعات مع تاريخ التسجيل فى دفتر يومية المبيعات والملف الرئيسى لحسابات المدينين ، ولا شك أن وجود اختلاف جوهرية بين تلك التواريخ يشير إلى احتمال وجود مشكلة استقلال الفترات المالية .

٦- الترحيل والتلخيص (تضمين العمليات بشكل سليم فى الملف الرئيسى وتلخيصها بشكل صحيح)

يعتبر التضمين السليم لكافة عمليات المبيعات فى الملف الرئيسى لحسابات المدينين أمر اساسيا بسبب أن دقة تلك السجلات تؤثر على مقدرة العميل على تحصيل حسابات المدينين المستحقة ، وبالمثل فأن يومية المبيعات يجب أن يتم جمعها بشكل صحيح وترحليها إلى دفتر الاستاذ العام حتى تكون القوائم المالية صحيحة . من الشائع فى معظم عمليات المراجعة أن يتم اداء بعض من اختبارات الدقة الحسابية على سبيل المثال جمع يوميات المبيعات وتتبع تلك الإجماليات والتفاصيل حتى دفتر الاستاذ العام والملف الرئيسى لاختبار ما إذا كانت هناك تحريفات عمدية أو غير عمدية فى معالجة عمليات المبيعات أم لا .

يتأثر نطاق تلك الاختبارات فى ضوء جودة إجراءات الرقابة الداخلية ويتم أداء التتبع من يومية المبيعات حتى الملف الرئيسى كجزء نمطى للوفاء باهداف المراجعة الأخرى المرتبطة بالعمليات ، إلا أن عملية جمع يومية المبيعات وتتبع الإجماليات حتى الاستاذ العام يتم أدائها كاجراء منفصل .

ويتمثل الفرق بين هدف الترحيل والتلخيص وأهداف المراجعة الأخرى على مستوى العمليات فى أن الترحيل والتلخيص يتضمن جمع دفاتر اليومية وسجلات الملف الرئيسى ودفاتر الاستاذ والتتبع من الواحد إلى الاخر من خلال تلك السجلات الثلاثة ، فإذا تم قصر الإختبار على عملية إعادة الحساب والمقارنة لتلك السجلات الثلاثة فأن العملية تعتبر ترحيل وتلخيص ، وعلى النقيض فأن الدقة تتضمن مقارنة المستندات مع بعضها البعض أو مع دفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ . وللتوضيح فأن مقارنة فاتورة المبيعات مع قيدها بيومية المبيعات أو دفتر الاستاذ يعتبر أجراء لتحقيق هدف الدقة ، أما تتبع القيد من يومية المبيعات إلى دفتر الأستاذ يمثل إجراء لتحقيق هدف التحقق من الترحيل والتلخيص .

ملخص بالمنهجية الخاصة بالمبيعات

يوفر الشكل رقم (٦/٣) والجدول رقم (٦/٣) تلخيصا للمناقشة السابقة ، حيث يوضح الشكل البيانى المنهجية الخاصة بتصميم اختبارات الالتزام بالاجراءات الرقابية واختبارات التحقق الاساسية لعمليات المبيعات ، أما الجدول رقم (٦/٣) فهو يربط بين الأجزاء الأربعة السابق مناقشتها .

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات Transaction related audit objectives

يتم استنتاج أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المتضمنة فى الجدول (العمود الأول) من إطار العمل الخاص باهداف المراجعة ، وعلى الرغم من أن بعض إجراءات الرقابة الداخلية تحقق أكثر من هدف واحد ، فأنه من المرغوب فيه أن يتم دراسة كل هدف بشكل مستقل لتسهيل التقييم الافضل لمخاطر الرقابة .

إجراءات الرقابة الداخلية الأساسية Key internal Controls

يتم تصميم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمبيعات (العمود الثانى) لتحقيق أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالمبيعات ، فإذا ما كانت إجراءات الرقابة الضرورية لتحقيق أى هدف من تلك الاهداف غير كافية ، فأن احتمال التحريفات المرتبطة بذلك الهدف تتزايد بغض النظر عن إجراءات الرقابة الخاصة بالاهداف الأخرى .

يتمثل مصدر إجراءات الرقابة الداخلية (فى العمود الثاني) فى إجراءات وأساليب الرقابة الناشئة من مصفوفة مخاطر الرقابة كتلك الموضحة فى الشكل البيانى رقم (٦/٣) وسوف يتم تضمين إجراء الرقابة الداخلية فى أكثر من صف واحد فى الجدول رقم (٦/٣) إذا ما كان هناك أكثر من أجراء رقابى فى مصفوفة مخاطر الرقابة .

اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة Test of Controls

يقوم المراجع بتصميم لختبار الالتزام بإجراء الرقابة الدلخلية لكل من إجراءات الرقابة الداخلية للتحقق من فعاليتها ، ويلاحظ أن اختبارات الالتزام

باجراءات الرقابة فى الجدول رقم (٦/٣) ترتبط مباشرة باجراءات الرقابة الداخلية . حيث تجدر الاشارة إلى أنه لكل إجراء رقابة يجب أن يوجد على الأقل اختبار واحد للالتزام بإجراء الرقابة .

٦/٢/٦ اختبارات التحقق الأساسية للعمليات

Substantive tests of transactions

الغرض من تلك الاختبارات تحديد ما إذا كان هناك تحريفات نقدية فى عمليات المبيعات أم لا . فى الجدول رقم (٦/٣) يتضح أن اختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات ترتبط بالأهداف المحددة فى العمود الأول .

من الضرورى تفهم العلاقة بين الاعمدة فى الجدول رقم (٦/٣) ، حيث يتضمن العمود الأول أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات ، وتعتبر الأهداف العامة هى نفس الأهداف بالنسبة لاى مجموعة من العمليات ، إلا أن الأهداف المحددة تختلف من عملية لأخرى (المبيعات ، المتحصلات النقدية أو أى مجموعة أخرى من العمليات) .

أما العمود الثانى فهو يحدد واحدا أو أكثر من إجراءات الرقابة الداخلية لكل هدف مراجعة على مستوى العمليات . ومن الأهمية بمكان أن يتم الربط بين أى إجراء للرقابة مع واحد أو أكثر من الأهداف المحددة ، بعد ذلك يتم الربط ما بين كل اختبار التزام عام بالإجراء الرقابى فى العمود الثالث مع إجراء رقابة داخلية محدد ، ولن يكون لاختبار الالتزام بالاجراء الرقابى أى معنى إلا إذا تركز الاختبار على إجراء رقابى محدد . يتضمن الجدول على الأقل أحد اختبارات الالتزام بالإجراء الرقابى فى العمود الثالث لكل إجراء رقابى فى العمود الثانى ، وأخيرا فأن اختبارات التحقق للعمليات الشائعة فى العمود الأخير من الجدول يمثل دليل إثبات لتدعيم هدف المراجعة المحدد

المرتبط بالعمليات فى العمود الأول . أن اختبارات الالتزام بالاجراءات الرقابية لا ترتبط مباشرة باعمدة بالاجراء الرقابى الاساسى أو اختبار الالتزام بالاجراء الرقابى ولكن يعتمد نطاق اختبارات التحقق على مستوى العمليات فى جزء على إجراءات الرقابة الداخلية الموجودة وبالإضافة الى نتائج الالتزام باجراءات الرقابة .

٦/٢/٧ تصميم وأداء إجراءات المراجعة

Design and Performance audit Procedures

إن المعلومات التى يقدمها الجدول رقم (٦/٣) يستهدف منها مساعدة المراجعين على تصميم برامج المراجعة **Audit Programs** التى تحقق أهداف المراجعة على مستوى العمليات فى ظل مجموعة معينة من الظروف . وإذا ما كانت أهداف معينة هامة فى ظل عملية مراجعة معينة أو عندما تكون الإجراءات الرقابية مختلفة لعملاء مختلفين ، فإن المنهجية تساعد المراجع على تصميم برنامج مراجعة يتميز بالكفاءة والفعلية .

يتم أداء إجراءات المراجعة الملائمة المصممة فى ظل مجموعة الظروف المحيطة ، من المحتمل أن تكون ذات كفاءة فى أداء إجراءات المراجعة كما تم تحديدها فى نموذج التصميم الموضح بالجدول رقم (٦/٣) ، ولأجل التحويل من التصميم الى نموذج الأداء يتم الربط بين تلك الإجراءات . وهذا سوف يؤدى الى :-

- أستبعاد أى أزدواج فى الإجراءات .
- التأكد من أنه عندما يتم فحص مستند معين فان كافة الإجراءات التى يتم أدائها على ذلك المستند يتم أجرائها فى نفس ذلك الوقت .

- تمكين المراجع من أداء الإجراءات فى ظل ترتيب أكثر فعالية ، على سبيل المثال عن طريق اداء عملية جمع دفتر اليومية وفحص تلك اليومية لأغراض تحديد القيود غير العادية أولا فإن المراجع يكتسب أدراك أفضل فى إجراء أختبارات التفاصيل .

٦/٣ مرتجعات ومسموحات المبيعات Sales Returns and Allowances

فى الواقع تعتبر أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات وأساليب العميل للرقابة على التحريفات هى نفسها الخاصة بمعالجة المذكرات الدائنة إلا أن هناك أختلافين هامين هما :-

١- يرتبط الأختلاف الأول بالأهمية النسبية Materiality

ففى كثير من الحالات تعتبر مرتجعات ومسموحات المبيعات غير جوهرية تماما للدرجة التى يمكن معها تجاهلها عند أداء عملية المراجعة .

٢- يرتبط الأختلاف الجوهرى الثانى بالتركيز على الأهداف Objectives

فالتأكيد الرئيسى فى مرتجعات ومسموحات المبيعات عادة مايكون على أداء أختبار الوجود للعمليات المسجلة باعتباره وسيلة لعدم كشف أى أنحراف فى النقدية المتسلمة من تحصيل حسابات المدينين والذى يتم تغطيته عن طريق مرتجعات أو مسموحات مبيعات وهمية أو مصطنعة .

وعلى الرغم من أن التأكيد على مراجعة مرتجعات ومسموحات المبيعات غالبا ما يكون على إجراء أختبار وجود العمليات المسجلة ، إلا أن هدف الشمول لايمكن تجاهله ، حيث يمكن أن تكون مرتجعات ومسموحات المبيعات

غير المسجلة جوهرية ويمكن أن تستخدم عن طريق إدارة الشركة للمغالاة فى عرض صافى الدخل .

وبطبيعة الحال فإنه لايجب أن يتم تجاهل الأهداف الأخرى ، إلا أنه بسبب أن أهداف ومنهجية مراجعة مرتجعات ومسموحات المبيعات هى نفسها بطبيعة الحال الخاصة بالمبيعات ، فلن يتم تضمين مناقشة تفصيلية فى هذا المجال . حيث يمكن تطبيق نفس المنطق للوصول الى إجراءات رقابة داخلية ملائمة ، وأداء أختبارات ألتزام مناسبة لتلك الإجراءات بالإضافة الى اختبارات تحقق أساسية للتحقق من قيم مرتجعات ومسموحات المبيعات .

٦/٤ إجراءات الرقابة الداخلية وأختبارات الألتزام واختبارات التحقق الاساسية لعمليات المتحصلات النقدية

Internal Controls Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions for Cash Receipts

يتم أستخدام نفس المنهجية المطبقة لعمليات المبيعات عند تصميم أختبارات الألتزام وأختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات فى عمليات المتحصلات النقدية . فبالمثل يتم تطوير إجراءات المراجعة الخاصة بأختبارات الألتزام واختبارات التحقق الاساسية للمتحصلات النقدية فى ضوء نفس إطار العمل المستخدم للمبيعات ، حيث يتم تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وإجراءات الرقابة الداخلية الأساسية ولكل هدف ، كما يتم تطوير أختبارات الألتزام لكل إجراء رقابى وتطوير اختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات للتحريفات النقدية المرتبطة بكل هدف .

وكما هو الأمر فى جميع مجالات المراجعة الأخرى تعتمد اختبارات الألتزام على إجراءات الرقابة الداخلية التى يقوم المراجع بتحديدها لتخفيض

مخاطر الرقابة المقدرة بعد دراسة أختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والأعتبارات الأخرى فى عملية المراجعة .

يوضح الجدول رقم (٦/٤) إجراءات الرقابة الاساسية ، وأختبارات الالتزام الشائعة بإجراءات الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية الشائعة على مستوى العمليات لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المتحصلات النقدية .

كما يوضح الشكل رقم (٦/٨) تكوين مصفوفة مخاطر الرقابة الخاصة بعمليات المتحصلات النقدية ، لن يتم إجراء مناقشة تفصيلية لإجراءات الرقابة الداخلية ، وأختبارات الألتزام وأختبارات التحقق الأساسية على مستوى عمليات المتحصلات النقدية ، وبدلا من ذلك سيتم شرح إجراءات المراجعة التى من المحتمل أن يتم إساءة فهمها بمزيد من التفصيل .

٦/٥ أختبارات المراجعة الخاصة بالحسابات غير القابلة للتحصيل

Audit Tests For uncollectible Accounts

يعتبر أكثر أهداف المراجعة الهامة المرتبطة بالعمليات هو وجود تسويات مفتعلة لأعدام حسابات المدينين والتى يجب ان تكون موضع حرص المراجع عند التحقق من إعدام حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل ، ولاشك ان الأهتمام الرئيسى فى اختبار تلك الحسابات فى أحتمال تغطية العميل للأختلاس عن طريق تسوية حسابات المدينين التى تم تحصيلها فعلا فيما سبق ، أن الإجراء الرقابى الرئيسى لذلك النوع من التحريف يتمثل فى التصديق والاعتماد الصحيح لتسوية الحسابات غير القابلة للتحصيل عن طريق احد المستويات الإدارية الملائمة وذلك بعد ان يتم التقصى عن الاسباب الحقيقية لعدم قيام المدين بالدفع .

جدول رقم (٤/٦)

ملخص بكل من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وإجراءات الرقابة الاساسية وأختبارات الألتزام والتحقق على مستوى العمليات المرتبطة بالمتحصلات النقدية

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات	إجراءات الرقابة الداخلية	أختبارات الألتزام	أختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات
١- الوجود أن المتحصلات النقدية المسجلة خاصة بأموال تسلمتها الشركة بالفعل.	- الفصل فى المسئوليات فيما بين تداول النقدية وتسجيلها . - مطابقة حيادية لحسابات البنوك .	- ملاحظة الفصل بين المسئوليات . - ملاحظة المطابقة الحيادية لحسابات البنوك .	- فحص يومية المتحصلات النقدية والأستاذ العام والملف الرئيسى لحسابات المدينين والأرصدة ذات القيمة الكبيرة أو غير العادية . - التتبع من يومية المتحصلات النقدية حتى كشوف البنك . - دليل أثبات على المتحصلات النقدية .
٢- الشمول أن النقدية المتسلمة قد تم تسجيلها بالكامل فى دفتر المتحصلات النقدية	- الفصل فى المسئوليات فيما بين تداول النقدية وتسجيلها . - أستخدام أشعارات السداد أو كشف النقدية - التظهير الفورى للشيكات الواردة . - التحقق الداخلى من تسجيل المتحصلات النقدية . - أرسال قوائم شهرية دورية للعملاء .	- مناقشات من العاملين والملاحظة . - المحاسبة عن التتابع الرقمى للمستندات أو فحص كشف النقدية المتسلمة . - ملاحظة التظهير الفورى للشيكات الواردة . - فحص علامات التحقق الداخلى . - ملاحظة ماإذا كانت القوائم يتم أرسلها للعملاء شهريا.	- التتبع من أشعارات السداد أو كشف النقدية حتى يومية المتحصلات النقدية .

٣- الدقة إيداع المتحصلات النقدية بقيمها المتسلمة .	- نفس الموضح بالهدف السابق . - الموافقة على الخصومات النقدية . - المطابقة الدورية لحسابات البنك . - مقارنة إجماليات الدفعة مع تقارير الحاسب الإلكتروني.	- نفس الموضح بالهدف السابق . - فحص أشعارات السداد فيما يتعلق بالموافقة الصحيحة . - فحص مطابقات البنك شهريا . - فحص ملف إجماليات الدفعة فيما يتعلق بتوقيعات موظف الرقابة على البنك ومقارنة الأجماليات مع ملخص التقارير .	- دليل الإثبات على المتحصلات النقدية. - فحص أشعارات السداد وفواتير المبيعات لتحديد ما إذا كانت الخصومات المسموح بها متفقة مع سياسة الشركة ام لا .
٤- التبويب تبويب عمليات المتحصلات النقدية بشكل سليم .	- استخدام خريطة حسابات كافية . - الفحص والتحقق الداخلي	- فحص خريطة الحسابات . - فحص إشارة وعلامة تدل على التحقق الداخلي .	- فحص المستندات المؤيدة للمتحصلات النقدية للتحقق من التبويب السليم .
٥- التوقيت تسجيل المتحصلات النقدية في الفترات الصحيحة .	- استخدام إجراء يتطلب تسجيل المتحصلات النقدية على أساس يومي . - التحقق الداخلي .	- ملاحظة النقدية غير المسجلة في اى فترة زمنية . - فحص علامة التحقق الداخلي.	- مقارنة تواريخ الإيداعات مع التواريخ في يومية المتحصلات النقدية وإعداد كشف بالمتحصلات النقدية.
٦- الترحيل والتلخيص تضمين المتحصلات النقدية بشكل سليم في دفتر أستاذ حسابات المدينين وتلخيصها بشكل صحيح .	- أرسال قوائم شهرية دورية للعملاء . - التحقق الداخلي لمستويات دفتر أستاذ مساعد حسابات المدينين . - مقارنة دفتر أستاذ مساعد حسابات المدينين مع أجماليات ميزان المراجعة وأرصدة دفتر الأستاذ العام .	- ملاحظة ماإذا كانت القوائم يتم ارسالها بالبريد أم لا . - فحص علامة التحقق الداخلي . - فحص التوقيعات على حسابات الأستاذ العام بما يفيد إجراء المقارنة .	- جمع اليوميات وتتبع الترحيل الى الحسابات بدفتر الاستاذ العام ودفتر الأستاذ الفرعية.

شكل رقم (٦/٨)

مصفوفة مخاطر الرقابة الخاصة بعمليات المتحصلات النقدية

	الرقابة الداخلية	عمليات المتحصلات النقدية المرتبطة بأهداف المراجعة					
		الوجود: المتحصلات النقدية المسجلة خاصة بأموال تم استلامها بالفعل عن طريق الشركة	الشمول: تم تسجيل النقدية المستلمة في يومية المتحصلات النقدية	الدقة: تم إيداع المتحصلات النقدية بالقيمة المستلمة	التبويب: تبويب عمليات المتحصلات النقدية بشكل ملائم	التوقيت: تسجيل المتحصلات النقدية في الفترات الزمنية الصحيحة	الترحيل والتلخيص: تضمين المتحصلات النقدية بشكل ملائم في دفاتر الأستاذ كما تم تلخيصها بشكل صحيح
إجراءات الرقابة الهامة	- مطابقة حسابات البنك وإعداد مذكرة التسوية .	ر		ر			
	- ختم الشيكات بما يفيد التظهير المصدق عليه .		ر				
	- إرسال قوائم شهرية للعملاء .		ر	ر			
	- مقارنة إجماليات الدفعة مع تقارير الملخص المطبوعة عن طريق الحاسب .	ر	ر	ر			
	- مقارنة إجمالي القيم بدفاتر الاستاذ الفرعية مع نظيرها بالأستاذ العام .						ر
مواطن الضعف	- عدم استخدام قوائم أو كشف نقدية للتحقق من المتحصلات النقدية المسجلة .		ض				
	- تعامل موظف الاستقبال في النقدية بعد أن تم ردها من المتحصلات النقدية .		ض				
	- قيام مشغل البيانات بالتعامل في المتحصلات النقدية والاحتفاظ بسجلات حسابات المدينين .		ض				
	- عدم إيداع المتحصلات النقدية يوميا					ض	
	- نقص التحقق الداخلي من تبويب المتحصلات النقدية .				ض		
	مخاطر الرقابة المقدرة	منخفضة	مرتفعة	منخفضة	مرتفعة	مرتفعة	معتدلة

وبطبيعة الحال فإن التحقق من تلك الحسابات قد لا يأخذ وقت قليل نسبيا ، والإجراء النمطى يتمثل فى فحص التصديقات والموافقات التى تتم عن طريق الاشخاص الملائمة . ومن الضرورى أيضا للمراجع ان يقوم بفحص المراسلات فى ملفات العميل وتحديد مدى قابلية تحصيل تلك الحسابات ، فى بعض الحالات سوف يقوم المراجع بالتوصل الى الحسابات التى تم تسويتها عن طريق التحقق من أن قيود اليومية صحيحة ، ويتم تتبع بعض البنود المختارة حتى دفتر أستاذ مساعد المدينين كأختبار للسجلات .

٦/٦ أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية الإضافية على ارصدة الحساب

Additional Internal Controls over Account Balances

أكدت المناقشة السابقة على إجراءات الرقابة الداخلية واختبارات الألتزام واختبارات التحقق على مستوى العمليات للمجموعات الخمسة من العمليات التى تؤثر على ارصدة الحساب فى دورة المبيعات والمتحصلات النقدية . وإذا ما تم تحديد أن الإجراءات الرقابية على تلك المجموعات من العمليات تعتبر فعالة وأن اختبارات التحقق على مستوى العمليات المرتبطة تدعم تلك النتيجة، يكون قد تم تخفيض أحتمال حدوث تحريفات فى القوائم المالية .

بالإضافة لذلك قد تكون هناك إجراءات رقابة داخلية مرتبطة مباشرة بأرصدة الحساب التى لم يتم تحديدها او أختبارها كجزء من أختبارات الألتزام او اختبارات التحقق على مستوى العمليات . بالنسبة لدورة المبيعات والمتحصلات فإن هناك ثلاثة أهداف تؤثر بشكل كبير على أرصدة الحسابات هى القيمة القابلة للتحقق ، الحقوق والألتزامات ، والعرض والإفصاح .

تعتبر القيمة القابلة للتحقق Realizable Value هى هدف أساسي للمراجعة على مستوى الرصيد لحسابات المدينين حيث أن قابلية تحصيل المديونية غالبا

ما يكون بند رئيسى بالقوائم المالية . كما انها تعتبر أحد المشاكل فى عدد من قضايا المسئولية القانونية على المحاسبين . ولذلك فمن الشائع أن تكون المخاطر الحتمية أو المتلازمة مرتفعة بالنسبة لهدف القيمة القابلة للتحقق .

بصفة عامة توجد إجراءات رقابة داخلية شائعة تحقق هدف القيمة القابلة للتحقق ، وأحد تلك الإجراءات التى سبق مناقشتها يتمثل فى الموافقة على الأئتمان عن طريق الشخص الملائم . اما الأجراء الثانى فهو يتمثل فى إعداد دورى لميزان مراجعة ذو الأعمار لحسابات المدينين والذى يتم فحصه ومتابعته عن طريق مستوى إدارى ملائم . ويتمثل الإجراء الثالث فى سياسة تسوية حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل عندما لم يعد في الإمكان تحصيلها .

ونادرا ما تعتبر الحقوق والألتزامات والعرض والافصاح مشكلة أساسية لحسابات المدينين . لذلك فإن تعيين العاملين الأكفاء بقسم المحاسبة يعتبر إجراء رقابة داخلية كافى لتحقيق هذين الهدفين من أهداف المراجعة على مستوى الرصيد .

٦/٧ أثر نتائج أختبارات الألتزام واختبارات التحقق على مستوى العمليات

Effect of Results of Controls and Substantive Tests of Transactions

إن نتائج أختبارات الألتزام وأختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات سيكون ذات تأثير جوهرى على باقى عملية المراجعة ، ولاسيما على أختبارات التحقق الأساسية على مستوى تفاصيل أرصدة الحساب . وتتمثل أجزاء المراجعة التى سيتأثر أغلبها بتلك الأختبارات فى دورة المبيعات والمتحصلات فى حسابات المدينين والنقدية ومصروف الديون المعدومة بالإضافة الى مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ، فإذا كانت نتائج تلك الأختبارات غير مقنعة فمن الضرورى ان يتم أداء أختبارات تحقق أساسية

اضافية ملائمة للمبيعات ومرتجعات ومسموحات المبيعات وتسويات الحسابات غير القابلة للتحصيل بالإضافة الى معالجة المتحصلات النقدية .

عند أتمام أختبارات الألتزام واختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات من الضرورى أن يتم تحليل كل أستثناء لتحديد أسبابها ومضامين ذلك الأستثناء على مخاطر الرقابة المقدرة ، والتى تؤثر على مخاطر الأكتشاف المؤيدة وبالتالى باقى اختبارات التحقق الأساسية .

وتتمثل أكثر الاثار جوهرية لنتائج أختبارات الألتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات فى دورة المبيعات والمتحصلات على المصادقة على حسابات المدينين . ونوع المصادقة ، وحجم العينة ، وتوقيت الأختبار . كافة تلك العوامل تتأثر جميعا أيضا .

ويتمثل الدور الجوهرى لمسئولية المراجع عند مراجعة المتحصلات النقدية فى تحديد مواطن الضعف فى الرقابة الداخلية التى تزيد أحتمال حدوث الغش . للتوسع فى الجدول رقم (٦/٤) سوف يتم وضع تأكيد على إجراءات المراجعة التى يتم تصميمها بصفة أساسية لاغراض أكتشاف الغش .

تحديد ماإذا كانت النقدية المستلمة سجلت أم لا

Determine Whether Cash Received Was Recorded

يعتبر أكثر أنواع أختلاس النقدية صعوبة فى أكتشافه عن طريق المراجع فى الاختلاس الذى يقع قبل أن يتم تسجيل النقدية فى يومية المتحصلات النقدية ، لاسيما إذا تم تسجيل المبيعات والمتحصلات النقدية فى ذات الوقت وفى أن واحد ، ولمنع ذلك النوع من الغش يتم تطبيق أساليب وإجراءات رقابة داخلية مثل تلك التى يتضمنها الهدف الثانى فى الجدول رقم (٦/٤) عن طريق

كثير من الشركات . ولاشك أن نوع الإجراء الرقابى سوف يعتمد على نوع المشروع .

والإجراء التطبيقى المعتاد أن يتم عمل تتبع من أشعارات السداد المرقمة مسبقا أو قوائم متحصلات النقدية الى يومية المتحصلات النقدية ودفاتر الأستاذ المساعدة لحسابات المدينين ، وتعتبر تلك الممارسة بمثابة أختبار تحقق أساسى لتسجيل النقدية الفعلية المتسلمة ، وذلك الاختبار يمكن ان يكون مغالاة فقط إذا ماكان شريط تسجيل النقدية قد تم إعداده فى زمن أستلام وتحصيل تلك النقدية.

إعداد الدليل على المتحصلات النقدية Prepare Proof of Cash Receipts

يعتبر إجراء المراجعة المفيد لأختبار ماإذا كانت كافة المتحصلات النقدية المسجلة قد تم ايداعها فى حساب البنك هو بمثابة الدليل على المتحصلات النقدية . ففى ظل هذا الأختبار يتم مطابقة مجموعة المتحصلات النقدية التى سجلت فى يومية المتحصلات النقدية فى الفترة المالية (مثلا خلال شهر معين) بالإيداعات الفعلية من واقع أشعارات الإضافة وحوافظ الإيداع التى تمت فى البنك أثناء ذات الفترة . وقد يتبين أن هناك أختلافات فيما بين الأثنين بسبب وجود ايداعات مازالت فى الطريق Deposits in Transit أو بسبب وجود عوامل أخرى ، إلا أنه يمكن إجراء عمليات مطابقة ومقارنة للقيمتين بحيث تؤخذ فى الأعتبار كافة تلك المواقف وتسويتها لأغراض المطابقة . ويعتبر الإجراء غير مفيد فى أكتشاف المتحصلات النقدية التى لم يتم تسجيلها بعد فى دفاتر اليومية إلا أنه يمكن أن يساعد فى أكتشاف المتحصلات النقدية المسجلة التى لم يتم ايداعها بعد ، أو الإيداعات التى لم يتم تسجيلها بعد بالدفاتر ، أو القروض غير المسجلة أو التحريفات المماثلة .

عموما يستخدم فقط ذلك الإجراء الأكثر أستهلاكا للوقت عادة عندما تكون إجراءات الرقابة الداخلية ضعيفة ، وفى حالات نادرة عندما تكون إجراءات الرقابة الداخلية ضعيفة للغاية تكون الفترة الزمنية التى يغطيها الدليل على المتحصلات النقدية سنة كاملة .

أختبار أكتشاف التلاعب فى حسابات المدينين على حساب بعضها البعض

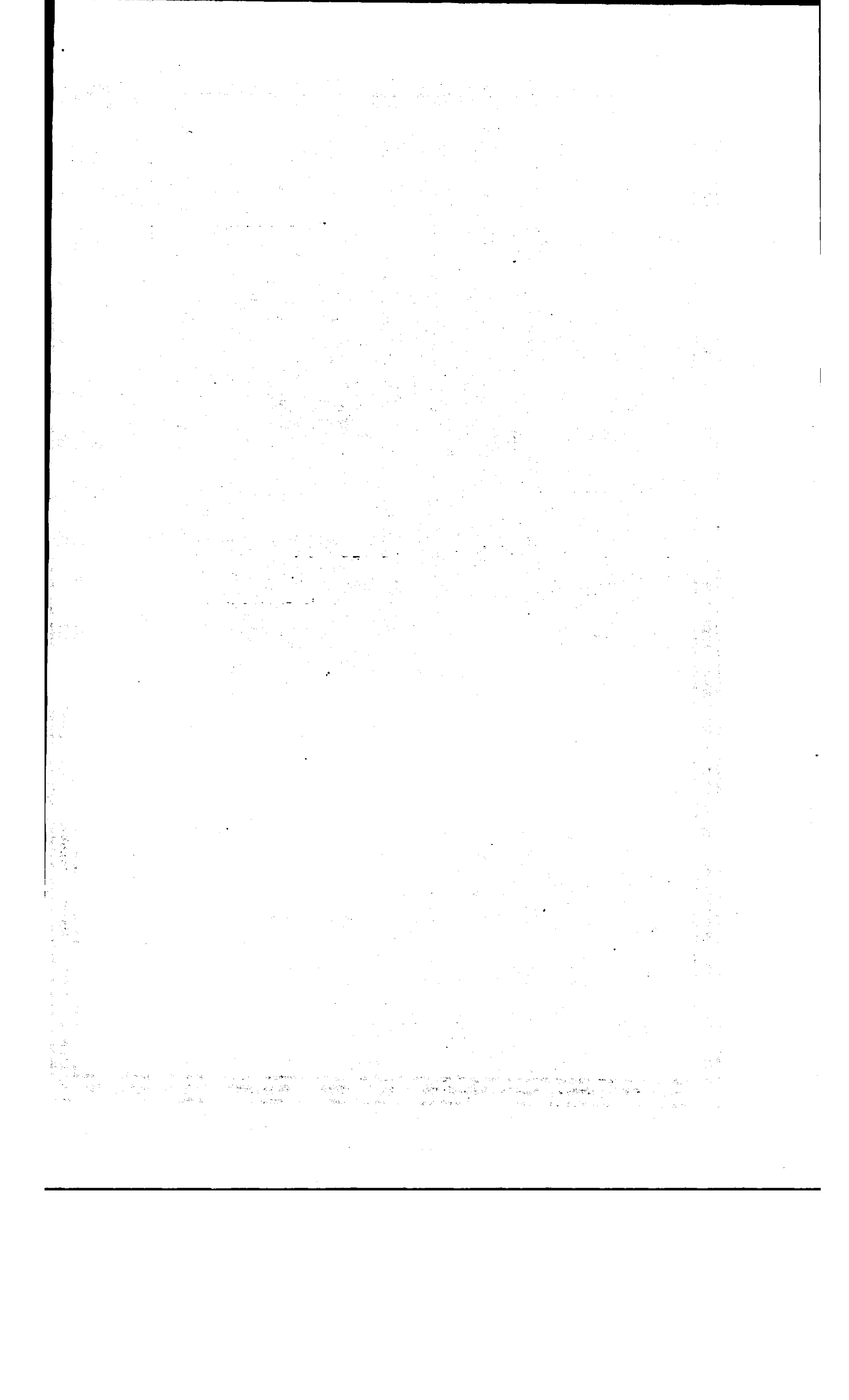
Test to Discover Lapping of Accounts Receivable

يعتبر أكثر أنواع الأختلاس فى النقدية شيوعا فى التلاعب فى حسابات المدينين على حساب بعضها البعض **Lapping** والذى يتمثل فى تأجيل إجراء القيود الخاصة بتحصيل مبلغ معين من حسابات المدينين لأخفاء نقص متعمد مايتم فى النقدية . وعادة ما يتم أرتكاب هذا الأختلاس عن طريق الشخص الذى يقوم بمناولة المتحصلات النقدية . حيث يقوم بتأخير تسجيل المتحصلات النقدية فى حسابات أحد العملاء ليقوم بتغطية العجز فى المتحصلات النقدية فى حسابات عميل آخر . ويتم تغطية ذلك بدوره من متحصلات عميل ثالث فى فترة مالية أخرى . وهكذا يستمر الموظف فى تغطية العجز النقدى من خلال عمليات تلاعب متكررة من حساب عميل لحساب عميل آخر لأخفاء النقدية المختلفة . وغالبا ما تكون نية هذا الشخص سرقة النقدية مؤقتا لفترة محدودة وإعادتها للشركة فى وقت لاحق .

ومن الأساليب التى يمكن الاعتماد عليها لمنع ذلك النوع من الأختلاس بسهولة فى الفصل بين المسئوليات والواجبات . أيضا يمكن أكتشاف ذلك النوع من التلاعب عن طريق إجراء مقارنة بين الاسم والقيمة والتواريخ الموضحة فى أشعارات السداد مع قيود يومية المتحصلات النقدية وإيصالات الإيداع المرتبطة بحساب الشركة الجارى بالبنك .

الفصل السابع

مراجعة دورة الأجور والأفراد



الفصل السابع

مراجعة دورة الأجور والأفراد

Audit of The payroll and personnel Cycle

مقدمة :-

تعتبر الأجور من أكثر عناصر التكاليف والمدفوعات النقدية أهمية،وهناك عديد من الحسابات المرتبطة بدورة الأجور والإفراد منها حسابات المخزون من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام والأجور المباشرة والأجور غير المباشرة والمزايا العينية والمعاشات وضرائب الأجور والإلتزامات المستحقة المرتبطة بتلك الدورة .

وتتضمن دورة الأجور دائما وظائف الاستخدام وتجميع وتوزيع تكاليف العمل ودفع النقدية ، لذا يتطلب عند مراجعة دورة الأجور والأفراد كأى دورة أخرى فحص وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بها ، وكذلك فحص وتدقيق أرصدة حساباتها .

يهتم هذا الفصل بوصف دورة الأجور والإفراد والمستندات والسجلات والوظائف وإجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بها ، كما يتم التركيز على تقييم وأداء اختبارات الالتزام والتحقق الأساسية بالعمليات الخاصة بدورة الأجور والأفراد .

تأسيسا على ذلك وتحقيقا للهدف من هذا الفصل فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :-

٧/١ طبيعة وأهداف دورة الأجور والأفراد

٧/٢ الوظائف والمستندات والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية بدورة الأجور والأفراد .

٧/٣ إجراءات الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات .

١/٧ طبيعة وأهداف دورة الأجور والإفراد

The Nature and Objectives of payroll and personnel cycle

تتضمن دورة الأجور والإفراد وظائف الاستخدام وتعيين الأفراد ودفع الأجور للعاملين ، وبغض النظر عن تباين تبويب أو طريقة تحديد الأجر ، (حيث قد يتم تحديد الأجور لبعض العاملين التنفيذيين على أساس مرتب ثابت مضافا إليه حوافز ، وقد يتم السداد للعاملين الإداريين على أساس المرتب الثابت بإضافة أو بدون أجر إضافى ، فى حين يتم السداد لرجال البيع على أساس العمولة ، أما العاملين بالمصانع فيتم محاسبتهم على أساس سداد الأجور على أساس ساعة الإنتاج) . فأن دورة الأجور تعتبر غاية فى الأهمية لعده أسباب هى :-

١- تعتبر مصروفات المرتبات والأجور وضرائب الأجور بالإضافة إلى أية تكاليف عمالة أخرى من المصروفات الرئيسية الجوهرية فى كافة الشركات على مختلف أنواعها .

٢- تعتبر تكاليف العمل من الاعتبارات الهامة عند تقييم المخزون فى الشركات الصناعية أو شركات البناء ، حيث يمكن أن يترتب على التبويب غير الصحيح والتخصيص غير السليم لتكاليف العمل تحريفات جوهرية فى صافى الدخل .

٣- تمثل مصروفات الرواتب والأجور واحد من أكثر المجالات التى يمكن أن يحدث فيها ضياع لحجم كبير من الأموال أو موارد الشركة بسبب عدم الكفاءة أو نتيجة لاحتمال سرقتها أو حدوث تحريفات بها عن طريق الغش.

٤- تمثل الأجور أهمية خاصة فى الشركات الصناعية على وجه الخصوص نظرا لما لها من تأثير على تحديد تكلفة الوحدة من الإنتاج التام وبالتالى على تسعير مخزون الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام .

وكما سبق مناقشته عند مراجعة دورة المبيعات والمتحصلات ، فأن مراجعة دورة الأجور والأفراد تتضمن الحصول على فهم بالرقابة الداخلية ، وتقييم مخاطر الرقابة واختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة واختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات ،بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل الأرصدة، بوجه عام عده اختلافات هامة بين مراجعة الأجور والأفراد وباقى الدورات الأخرى فى عملية المراجعة تتمثل فى الاتى :-

١- أن معظم الدورات تتضمن على الأقل مجموعتين من العمليات، لكن توجد فقط عملية واحدة فى دورة الأجور على سبيل المثال فإن دورة المبيعات والمتحصلات تتضمن عمليات المبيعات ، وعمليات المتحصلات النقدية بالإضافة إلى عمليات مرتجعات ومسموحات المبيعات وتسويات مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها . أما دورة الأجور فإنها تتضمن مجموعة واحدة من العمليات،حيث أن تلقى الخدمات من العاملين وسداد قيمة تلك الخدمات عن طريق الرواتب يحدث خلال فترة زمنية معينة .

- أن عمليات الأجور والرواتب أكثر جوهرية من أرصدة الحسابات بالميزانية المرتبطة بدورة الأجور فالحسابات المرتبطة بالأجور والرواتب (على سبيل المثال الأجور المستحقة وضرائب المرتبات المحتجزة من المنبع) عادة ما تكون أقل جوهرية مقارنة بأجمالى قيم عمليات الأجور على مدار السنة .

٣- أن إجراءات الرقابة الداخلية على الأجور تكون فعالة لأغلب الشركات حتى فى الشركات صغيرة الحجم . ويرجع فعالية إجراءات الرقابة بسبب العقوبات القاسية التى يتم فرضها فى حالة وجود أخطاء فى احتجاز ضرائب المرتبات وسدادها بشكل غير صحيح بالإضافة إلى مشاكل العمالة إذا لم يتم سدد الرواتب إليهم .

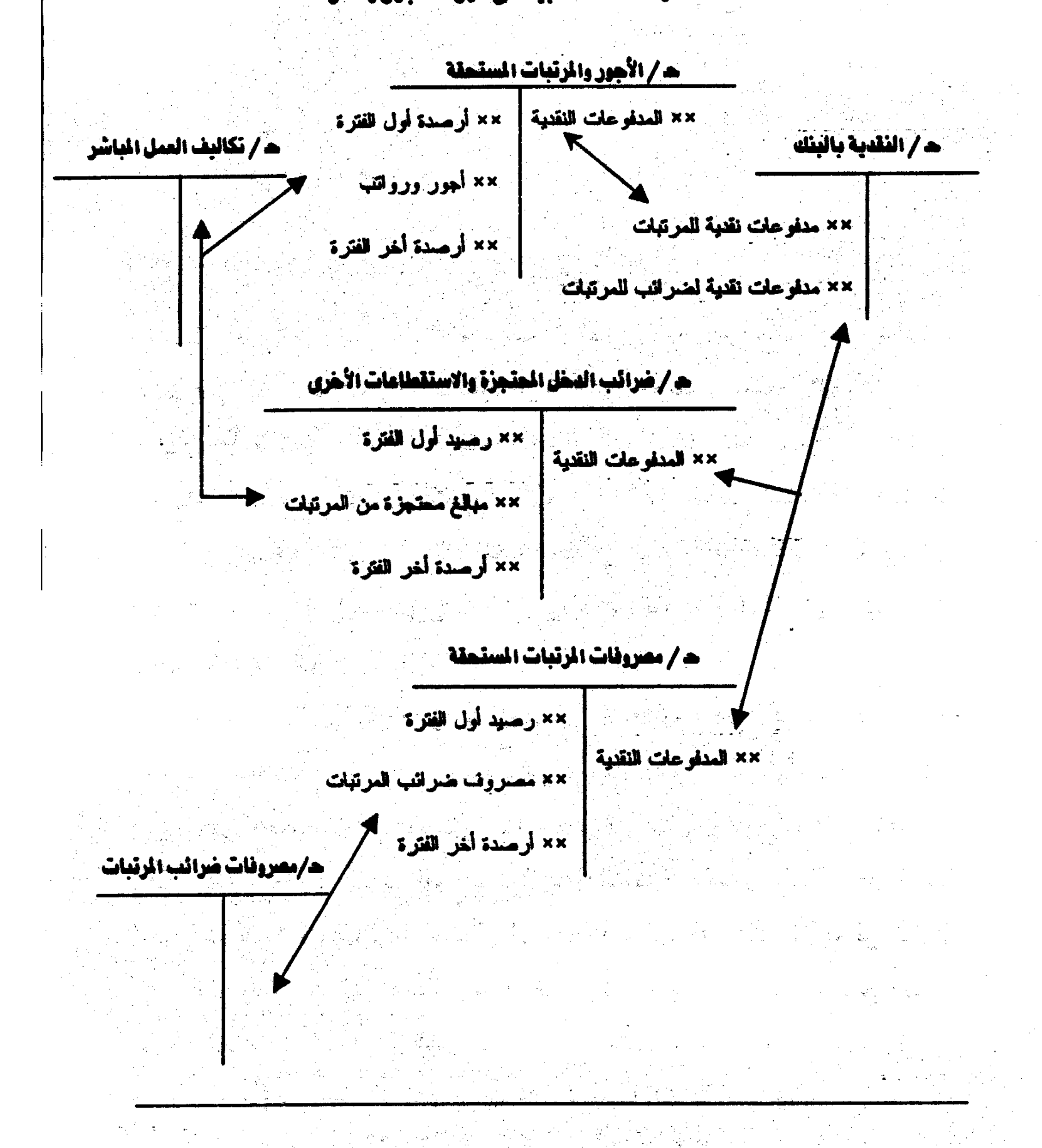
بسبب تلك الخصائص الثلاثة فأن المراجعين عادة ما يركزون على أداء اختبارات الالتزام بإجراءات واختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات بالإضافة الى إجراءاتهم عند أداء عملية مراجعة الأجور والمرتبات ، وغالبا ما يستغرقون عند أداء اختبارات التحقق من تفاصيل الأرصدة بضعة دقائق فقط .

يوضح الشكل (٧/١) طريقة تدفقات المعلومات المحاسبية من خلال حسابات عديدة فى دورة الأجور والأفراد . وفي معظم النظم يتم استخدام حسابات الأجور والرواتب المستحقة فقط فى نهاية الفترة المحاسبية وخلال تلك الفترة يتم تحميل مصروفات الأجور عندما يتم سداها للعاملين وليس عند تحميل تكاليف العمالة .

عموما يتمثل الهدف من مراجعة دورة الأجور فى التحقق من صحة وشرعية العمليات المالية ، وحيث أن دورة الأجور تشتمل عادة على عدد ضخم من العمليات التى تتضمن مدفوعات نقدية من ثم فأن المراجع يجب أن يبذل عناية خاصة بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية كأساس للتحقق من صحة وشرعية العمليات المالية ، ويتمثل الاعتبار الأساسى فى ذلك التقييم فى التحقق من عدم وجود أسماء عمالة وهمية فى قوائم الأجور ، وانه تم دفع الأجور طبقا للسياسات الإدارية المقررة ، وهذا يتطلب من المراجع ضرورة تقييم دورة الأجور فى ضوء عناصر الرقابة الداخلية الهامة التى يمكن أن ينتج عن عدم وجودها تحريف جوهرى فى عناصر القوائم المالية .

شكل رقم (١/٧)

تدفقات المعلومات المحاسبية فى دورة الأجور والأفراد



وبطبيعة الحال توجد أهداف أخرى للمراجع تشمل التحقق من وجود حسابات الأجور والالتزامات المستحقة ، ومن التقييم المناسب لحسابات الأصول والمصروفات والالتزامات المستحقة بالأجور ، والتحقق من استقلال الفترات المالية فيما يتعلق بالأعباء ودائنيه المصروفات وحسابات الالتزامات عموما تؤثر الأجور والأفراد فى الحسابات التالية :-

١- حساب الأجور والرواتب .

٢- حساب الأجور والرواتب المستحقة .

٣- حساب النقدية بالبنك .

٤- حساب الاستقطاعات وتشمل على حساب ضريبة المرتبات وحساب التأمينات الأجتماعية ، حساب السلف وهكذا .

٥- حساب حوافز العاملين والمزايا الأخرى المستحقة .

٧/٢ الوظائف والمستندات والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية لدور الأجور

Functions in the Cycle, Related Documents Records and Internal Controls

عادة ما تبدأ دورة الأجور والأفراد بتعيين العاملين وتنتهى بسداد صافى مقابل الخدمات المؤداة من العاملين وسداد الاستقطاعات لجهات أخرى مثل مصلحة الضرائب وهيئة التأمين والمعاشات وغيرها من الجهات، وبين البداية والنهاية تتضمن الدورة الحصول على خدمات من العاملين بشكل يتفق مع الأهداف المقررة عن طريق الشركة بالإضافة إلى المحاسبة عن تلك الخدمات بطريقة سليمة .

يوضح العمود الثالث فى الجدول رقم (٧/١) الوظائف الأربعة لدورة الأجور والأفراد ، يوضح ذلك الجدول ايضا العلاقة بين تلك الوظائف ،

ومجموعات العمليات والحسابات والمستندات والسجلات المرتبطة . ويمكن ابراز ذلك على النحو التالى :-

١ -وظيفة الأفراد والتوظيف والمستندات والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة :

يقوم قسم شئون الأفراد بتأدية وظيفة شئون الأفراد والتوظيف Personnel and Employment وهو يعد بمثابة مصدر مستقل لمقابلة وتعيين العاملين الأكفاء ، يمثل ذلك القسم أيضا مصدر حيادى للسجلات المرتبطة بالتحقق الداخل لمعلومات الأجور والمرتبات .

وتتمثل السجلات والمستندات وإجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بوظيفة الأفراد والتوظيف ما يلى :-

١ - سجلات الأفراد Personnel Records

وهى سجلات تتضمن عديد من البيانات مثل تاريخ التوظيف ، واختبارات العاملين ، معدلات الأجور ، والاستقطاعات المرخص بها ، تقييمات أداء العاملين ، إقرارات الحالة الاجتماعية ، قوائم توزيع العمل ، العلاوات الدورية والاستثنائية، المؤهل الدراسى والدرجة الوظيفية بالإضافة إلى إنهاء التوظيف.

٢ - نموذج اعتماد الاستقطاعات Deduction Authorization

وهو نموذج للترخيص وإعتماد الاستقطاعات من الأجور وهو يتضمن أنواع تلك الاستقطاعات والقوانين واللوائح الملزمة بها ، والجهة المستحقة لها، وأساس حسابها ونسبتها للمرتبات بالإضافة إلى ابراز الإعفاءات المرتبطة باحتجاز ضرائب الدخل .

جدول رقم (٧/١)

مجموعة العمليات والحسابات والوظائف

والمستندات والسجلات ذات الصلة فى دورة الأجور والأفراد

مجموعة العمليات	الحسابات	الوظائف	المستندات والسجلات
الأجور والمرتبات	- الأجور النقدية .	- الأفراد والتوظيف .	- سجلات الأفراد .
	- جميع حسابات مصروف الأجور والمرتبات . - جميع حسابات الاستقطاعات من الأجور والمرتبات. - حسابات الأجور المستحقة .		- نموذج التصديق أو اعتماد الاستقطاعات .
		- تسجيل الوقت وإعداد الأجور والمرتبات .	- بطاقة الوقت . - بيان زمن المهمة . - تقرير ملخص الأجور . - يومية الأجور والمرتبات. - ملف رئيس الأجور والمرتبات . - شيكات الأجور والمرتبات.
		- المدفوعات النقدية للأجور والمرتبات . - كشوف التسوية . - إعداد إقرار ضرائب الأجور وسداد قيمة الضرائب .	- إقرارات ضرائب الأجور.

٣- نموذج اعتماد معدلات الأجر Rate Authorization form

وهو عبارة عن نموذج لاعتماد معدلات الأجر ، ويتمثل مصدر معلومات ذلك النموذج فى عقد العمل والترخيص الصادر عن طريق الإدارة ، وفى حالة المديرين فأن نموذج الترخيص يتعين أن يكون صادرا عن طريق مجلس الإدارة .

٤- إجراءات الرقابة الداخلية Internal Controls

من وجهة نظر عملية المراجعة فأن أكثر إجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بوظيفة الأفراد تتضمن الطرق الرسمية لابلاغ العاملين المختصين بإعداد سجل الوقت والأجور للموظفين الجدد ، والترخيص والتصديق على التغيرات المبدئية والدورية فى معدلات الأجور ، بالإضافة إلى تحديد تاريخ انتهاء العاملين الذين لم يعدوا يعملون بالشركة .

ويعتبر الفصل بين المسئوليات أحد أجزاء إجراءات الرقابة الداخلية لتلك الوظيفة ، حيث يحظر على الأفراد الذين يقومون بوظائف مرتبطة ببطاقات الوقت وسجلات الأجور أو سداد الأجور بشيكات أن يقوموا بأداء وظائف ترتبط بسجلات الأفراد ويتمثل الأجزاء الرقابى المهام الثانى فى الفحص الكافى لكفاية وأمانة الموظفين الجدد .

٢-وظيفة تسجيل الوقت وإعداد الأجور والمستندات والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية :

تعتبر وظيفة تسجيل الوقت وإعداد الأجور Time Keeping and Payroll Preparing من الوظائف الأكثر أهمية عند مراجعة الأجور والرواتب لأنها تؤثر بشكل مباشر على مصروف الأجور الخاص بالفترة المحاسبية . وهى تتضمن إعداد بطاقات الوقت للعاملين ، وتلخيص وحساب إجمالى الأجور

والاستقطاعات وصافى الأجور والمرتبات ، كما يتضمن أيضا إعداد شيكات الأجور وإعداد سجلات الأجور ، ويجب أن يكون هناك مستندات وسجلات ونظم رقابة داخلية كافية لمنع التحريفات في كل من تلك الأنشطة على النحو التالى :-

١ - بطاقة الوقت Time Card

وهى عبارة عن مستند يوضح وقت بداية وتوقف عمل الفرد يوميا وعدد الساعات التى يعملها الفرد ، وبالنسبة لكثير من العاملين يتم إعداد بطاقة الوقت أتوماتيكيا عن طريق ساعات الوقت . وعادة ما يتم تقديم البطاقات الوقت أسبوعيا .

٢- نموذج وقت المهمة Job Time Ticket

وهو مستند يوضح المهام التى يقوم بها العاملين بالمصنع أثناء فترة زمنية معينة . ويستخدم ذلك النموذج فقط عندما يعمل العامل فى مهام مختلفة أو فى أقسام مختلفة .

٣- تقرير ملخص الأجور Summary payroll Report

وهو عبارة عن مستند يتم إعداده عن طريق الحاسب الإلكترونى بهدف تلخيص الأجور فى نماذج مختلفة عن فترة زمنية واحدة ، وأحد تلك التقارير تتمثل فى تحميل حساب الأجور على الأوامر المختلفة فى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأوامر ، وبالمثل فأن العمولات الممنوحة لرجال البيع يمكن أن يتم تلخيصها ، عموما يتم تحميل حساب الأجور باجمالى ذلك التقرير الملخص ، ثم يتم توجيه تلك الأجور محاسبيا حسب طبيعة نشاط الشركة وطبيعة عناصر الأجور ذاتها .

٤- يومية الأجور Payroll Journal

وهى عبارة عن دفتر يومية لتسجيل شيكات الأجور ، وهو يوضح أجمالى الأجور والاستقطاعات وصافى الأجور والمرتبات . وعادة ما يتم إعداد يومية المبيعات لأى فترة زمنية من عمليات الأجور والمرتبات المتضمنة فى ملفات الحاسب الإكترونى . أيضا يتم تضمين التفاصيل فى يومية الأجور بالملف الرئيسى للأجور ، ويتم ترحيل اجماليات اليومية فى الأستاذ العام عن طريق الحاسب الإلكترونى .

٥-الملف الرئيسى للأجور(دفتر أستاذ مساعد الأجور) Payroll Master File

وهو عبارة عن ملف لتسجيل كل عملية أجور لكل موظف ويتم الاحتفاظ باجماليات الأجور المدفوعة من بداية السنة حتى تاريخه . ويتضمن السجل الخاص بكل موظف أجمالى الأجر لكل فترة أجر ، والاستقطاعات من اجمالى الأجور وصافى الأجور ورقم الشيك وتاريخه .

ويتم تحديث الملف الرئيسى للأجور من ملفات عمليات الأجور بالحاسب الالكترونى . حيث يجب أن تتساوى اجماليات الأجور للعاملين فى الملف الرئيسى (دفتر أستاذ مساعد الأجور) مع اجماليات رصيد اجمالى الأجور فى دفاتر الأستاذ العام .

٦- إجراءات الرقابة الداخلية Internal Controls

يتضمن إجراء الرقابة الداخلية الكافى على الوقت فى بطاقات الوقت استخدام ساعة وقت أو طرق أخرى تضمن سداد الأجر للموظف حسب ساعات العمل التى قام بتنفيذها . ويجب أن تكون هناك ايضا إجراءات رقابة داخلية من شأنها منع أى فرد من تقديم بطاقة وقت مضللة .

ويمكن الرقابة على تلخيص وحساب قيمة الأجور عن طريق تحديد سياسات جيدة مقررة عن طريق قسم الأفراد ، الفصل بين المسئوليات والتى توفر إجراءات ضبط داخلية تلقائية ، وإعداد بطاقات لساعات العمل تتمشى مع سجلات الإنتاج بالإضافة للتحقق الداخلى الحيادى من كافة البيانات الهامة – على سبيل المثال فأن التحقق من قيمة الأجور تتطلب وجود شخص كفء حيادى لإعادة حساب ساعات العمل الفعلية ، وفحص التصديق السليم للوقت الإضافى وفحص بطاقات الوقت ، وبالمثل يمكن الحصول على كشف مطبوع بالأجور ومعدلات الاحتجاز المتضمن فى ملفات الحاسب ومقارنتها بالمعدلات المرخص بها والمعتمدة فى ملفات العاملين .

وتتضمن إجراءات الرقابة الداخلية على إعداد شيكات الأجور فصل مهمة هؤلاء المسئولين عن إعداد الشيكات عن الذين يقومون بإعداد بطاقات الوقت ، أو التوقيع على الشيكات وتوزيعها أو التحقق من مخرجات الأجور ، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون الشيكات مرقمة بشكل مسلسل مع التحقق منها عن طريق إجراءات الأعداد المستقل للمطابقات ومذكرات تسوية البنك .

وعندما تؤثر تكلفة العمل الصناعية على تقييم المخزون ، فأنه يجب أن يتم وضع تركيز خاص على إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من أن تكلفة العمل قد تم تخصيصها على الحسابات حسب التبويب الصحيح . ويجب أن تكون هناك أيضا إجراءات رقابة داخلية كافية لتسجيل نموذج وقت الأمر بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الملائمة للأجور فى سجلات محاسبة التكاليف ، أيضا فأن إجراءات التحقق الداخلى المستقلة على تلك المعلومات تعتبر من إجراءات الرقابة الداخلية الجوهرية .

٣- وظيفة سداد الأجور والمستندات والسجلات وإجراءات الرقابة ذات الصلة :

يجب أن يتم معالجة التوقيع والتوزيع الفعلى للشيكات بشكل صحيح بحيث يتم منع سرقة تلك الشيكات ، وبصفة عامة يتعين استيفاء المستندات والسجلات وأساليب الرقابة الملائمة وأهمها ما يأتى :-

١- شيك الأجور Payroll

وهو عبارة عن شيك مكتوب يتم إعداده كجزء من وظيفة إعداد الأجور إلا أن التوقيع المرخص به يجعل ذلك الشيك بمثابة أحد الأصول ، وتمثل قيمة الشيك فى اجمالى قيمة الأجور مطروحا منها الضرائب واى استقطاعات يتم احتجازها . وبعد أن يتم صرف الشيك وأعادته للشركة من البنك ، يشار إليه بالشيك الملغى، حيث يتم خصم الشيك من حساب الشركة الجارى بالبنك وإضافة المبلغ الى حسابات الأفراد بذات البنك ويمكنهم السحب من حسابهم بإحدى الطرق المتعارف عليها (على سبيل المثال البطاقة الإلكترونية) .

- إجراءات الرقابة الداخلية .

هناك عديد من طرق الرقابة الداخلية على سداد شيكات الأجور ، ومنها ما يتعلق بالرقابة على سداد الأجور والتى تتم بشيكات أو عن طريق الخزينة، وفى الحالتين يتم تحرير الشيك أو أذون الصرف كأجراء ضمن أجراء وظيفة إعداد الأجور ، ثم يتم اعتماد الشيك أو إذن الصرف من مسئول أخر ، بعد أن يقوم موظف ثالث بمراجعة كشوف الأجور وقيمة الشيك أو إذن الصرف .

كذلك يتم إعداد مذكرات تسوية لتسوية الحساب الجارى للأجور بالبنك ، حيث يتم تحويل قيمة شيك صافى الأجور عند إرساله للبنك من حساب الشركة الجارى إلى حساب جارى الأجور (أحد حسابات الأصول أيضا) ، ثم يتم

صرف الأجور منه وبالتالى يرسل البنك كشف حساب خاص به ، مما يلزم إعداد مذكرة تسوية خاصة بهذا الحساب لأغراض المطابقة والرقابة معا .

كما يجب أن تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية على الشيكات تقييد عملية الترخيص والتصديق على توقيع الشيكات على موظف مسئول لا يرتبط عادة بوظيفة تسجيل الوقت أو إعداد الأجور ، كما يتم توزيع الأجور عن طريق شخص لا يرتبط بأداء أى وظائف أخرى للأجور .

٤- وظيفة إعداد إقرارات ضريبة المرتبات وسداد قيمة الضرائب وحساب وسداد الاستقطاعات الأخرى والمستندات والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة :

تقضى قوانين ولوائح الضرائب أن يتم إعداد إقرارات ضرائب المرتبات والأجور وسداد قيمة الضرائب من واقعها بشكل شهرى ، وتتمثل أهم المستندات والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية فيما يلى :-

- كشف التسوية للمرتبات والأجور

وهو عبارة عن كشف يتم إعداده لكل موظف يلخص كافة المعلومات المرتبطة بأجمالى الأجور ، ضرائب المرتبات المحتجزة من المنبع ، صافى قيمة المرتب ، ويتم تقديم ذلك الكشف أيضا إلى مصلحة الضرائب . ويتم إعداد تلك المعلومات عن طريق الملف الرئيسى للأجور وعادة ما يتم إعداده عن طريق الحاسب الالكترونى .

- إقرارات ضرائب المرتبات Payroll Tax Returns

يتم إعداد نماذج ضرائب المرتبات وتقديمها إلى مصلحة الضرائب المختصة ويتم سداد الضريبة من واقعها شهريا ، ويتم إعداد تلك النماذج من المعلومات الموضحة بالملف الرئيسى للأجور ، وغالبا ما يتم إعدادها عن طريق الحاسب الألكترونى .

- إجراءات الرقابة الداخلية Internal Controls

تعتبر أكثر إجراءات الرقابة الداخلية أهمية فى إعداد تلك الإقرارات فى مجموعة السياسات المحددة بشكل جيد والتى توضح كيفية وتوقيت استيفاء إقرارات ضريبة المرتبات . وفى الوقت الحالى معظم برامج الحاسب الالكترونى تتضمن كيفية إعداد إقرارات ضريبة المرتبات باستخدام المعلومات الموضحة فى الملفات الرئيسية وعمليات الأجور . ولاشك أن التحقق الداخلى من تلك المخرجات عن طريق موظف كفء يعتبر من إجراءات الرقابة الهامة لمنع أى تحريفات وأية التزامات محتملة نتيجة وجود فروق ضرائب وأية غرامات ذات صلة محتملة .

كما يتم إعداد سجلات للاستقطاعات المختلفة من أهمها سجل ملف العاملين (بحيث يوضح أسم الفرد واجمالى السلفة وعدد وقيمة الأقساط الشهرية ، ورقم ونوع مستند السلفة وقيمة وتاريخ الاسترداد بالخصم من الأجور والرصيد المستحق حتى تاريخه ، كما يتم إعداد سجل التأمينات والمعاشات (وهو سجل يوضح المستقطع لصالح الجهات الحكومية من تأمينات ومعاشات وتأمين صحى كما يبين الرصيد المستحق بعد استنزال المبالغ المسددة بشكل دورى) ، بالإضافة إلى إعداد سجل بالاستقطاعات الأخرى وأهمها الجزاءات واشتراكات النوادى وصناديق التكافل الأخرى ..) .

٧/٣ إجراءات الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات

Internal Controls Tests of Control and Substantive tests of Transaction

٧/٣/١ مقدمة :

يوضح الشكل رقم (٧/٢) المنهجية الخاصة بتصميم اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بدورة الأجور والأفراد ، وهى نفس المنهجية المستخدمة فى دورة المبيعات والمتحصلات .

وعادة ما تكون نظم الرقابة الداخلية على الأجور ذات هيكلية مرتفعة ، ويتم التحكم فيها بشكل جيد وذلك للرقابة على سداد النقدية المنصرفة للأجور ولتدنية أى شكاوى للعاملين من اى تحريف أو أخطاء فى حساب أجور أو مقابل خدماتهم ، ومن الشائع أن يتم استخدام أساليب معالجة البيانات إلكترونيا لاعداد كافة دفاتر اليومية وشيكات الأجور . وعادة ما لا توجد أي صعوبات فى تكوين رقابة جيدة فى دورة الأجور والأفراد . ونادرا ما يتوقع المراجعون أن يجدوا استثناءات فى اختبار عمليات الأجور ، وعلى الرغم من احتمال حدوث انحرافات فى اختبار الالتزام إلا أن معظم التحريفات النقدية يتم تصحيحها عن طريق إجراءات التحقق الداخلى أو نتيجة الإستجابة لشكاوى العاملين .

٧/٣/٢ فهم إجراءات الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة فى دورة الأجور

Internal Controls and Assessing Control Risk of Payroll

عادة ما يسهل على المراجع فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على الأجور ، ويرجع ذلك إلى روتينية عمليات الأجور بوجه عام ، ويعتمد

المراجع على استخدام خرائط التدفق وقائمة استقصاء الرقابة الداخلية على الأجور للحصول على فهم بالفصل بين المسئوليات ، والاعتماد الصحيح للأجور المستحقة والمسددة والاحتفاظ بسجلات ومستندات ملائمة للمحاسبة عن الأجور ، بالإضافة إلى التحقق الداخلي من سلامة عمليات الأجور .

وبعد الحصول على فهم السياسات وأساليب الرقابة الداخلية يتم تقييم مستوى مخاطر الرقابة المقدرة ، والذى على أساسه يحدد المراجع مدى أهمية أداء اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات ، والتى تعتبر أكثر أهمية من الاختبارات الأساسية على مستوى الأرصدة ، حيث أن تأثير دورة الأجور والأفراد أكثر جوهرية على قائمة الدخل مقارنة بتأثيرها على قائمة المركز المالى .

٧/٣/٣ اختبارات الالتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات

Tests of Controls and Substantive tests of Transactions

تعتبر إجراءات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات الوسائل الأكثر أهمية للتحقق من أرصدة الحساب فى دورة الأجور والأفراد ، ويرجع التركيز على تلك الاختبارات بسبب نقص وجود دليل إثبات مقدم من طرف ثالث مستقل (على سبيل المثال والمصادقات) للتحقق من الأجور المستحقة وضرائب المرتبات المحتجزة والمستحقة بالإضافة إلى أرصدة الحسابات الأخرى . علاوة على ذلك فأن القيم التى تظهر فى حسابات قائمة المركز المالى تعتبر صغيرة ويمكن التحقق منها بسهولة نسبيا إذا ما كان المراجع واثقا من أن عمليات الأجور قد تم إدخالها بشكل صحيح داخل الحاسب الإلكترونى ، وأنه قد تم إعداد إقرار ضريبة المرتبات بصورة سليمة.

شكل رقم (٧/٢)

المنهجية الخاصة بتقييم اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بدورة الأجور والأفراد

فهم الرقابة الداخلية الخاصة بدورة الأجور والأفراد

تقييم مخاطر الرقابة المخططة لدورة الأجور والأفراد

تقييم التكلفة والعائد لاختبار إجراءات الرقابة الداخلية

إجراءات المراجعة	تصميم اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بدورة الأجور والأفراد للوفاء بأهداف المراجعة على مستوى العمليات .
حجم العينة	
البنود المختارة	
التوقيت	

جدول رقم (٧/٢)

ملخص أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات وإجراءات الرقابة الهامة واختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة لأجور

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات	إجراءات الرقابة الداخلية الهامة	اختبارات الالتزام الشائعة	اختبارات التحقق الشائعة على مستوى العمليات
الوجود : المدفوعات النقدية للأجور المسجلة مرتبطة بعمل تم أداؤه بالفعل عن طريق موظفين موجودين .	الموافقة على بطاقات الوقت عن طريق المشرفين .	فحص البطاقات من حيث التحقق من الموافقات .	فحص يومية الأجور ، والأستاذ العام وسجلات الأجور الخاصة بالقيم الكبيرة وغير العادية .
	- استخدام ساعة لتسجيل الوقت .	- فحص سياسات الأفراد .	- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور من حيث الاسم والقيمة والتاريخ .
	- ملف كافي للأفراد .	- فحص ملفات الأفراد .	- فحص الشيكات الملغاة من حيث التظهير الصحيح .
	- الترخيص بالعمل	- فحص الخريطة التنظيمية والمناقشة مع العاملين ومراقبة الواجبات التي يتم أداؤها .	- مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات الأفراد .
	- الفصل بين المسئوليات فيما يتعلق بالأفراد وتسجيل الوقت وسداد الأجور .	- فحص كشف مطبوع بالعمليات المرفوضة عن طريق الحاسب على سبيل المثال تلك العمليات التي تتضمن أرقام عاملين غير موجودين .	
	- تم قبول العاملين الموجودين في ملفات بيانات الحاسب فقط عندما يتم إدخالها .	- فحص سجلات الأجور من حيث التحقق من وجود الموافقات .	
	- الترخيص باعتماد إصدار الشيكات .		

الشمول :			
تسجيل عمليات الأجور الموجودة .	- أن تكون شيكات الأجور مرقمة بشكل مسلسل والمحاسبة عنها .	- المحاسبة عن أرقام شيكات الأجور .	- مطابقة مدفوعات الأجور فى يومية الأجور مع المدفوعات فى كشف حساب بنك الأجور .
	- إعداد مذكرات تسوية للبنك بشكل حيادى .	- إجراء مناقشات مع العاملين ومراقبة إعداد مذكرة التسوية .	- إثبات صحة مطابقة البنك .
الدقة :			
أن عمليات الأجور مسجلة دقيقة من حيث قيمة الزمن المستغرق فعلا وعند معدل أجر صحيح ، وأنه قد تم حساب الضرائب المحتجزة بشكل ملائم .	- التحقق الداخلى من العمليات الحاسبية .	- فحص التأشير بما يفيد أداء التحقق الداخلى .	- إعادة حساب ساعات العمل من بطاقات الوقت .
	- الترخيص بمعدل الأجر والمرتب ومعدل العمولة.	- فحص ملف إجماليات الدفعة من حيث توقيع موظف الرقابة على البيانات ومقارنة الإجماليات بتقارير الملخص .	- مقارنة معدلات الأجور طبقا للعقد ، والموافقة عن طريق مجلس الإدارة .
	- الترخيص بالمبالغ المحتجزة متضمن قيم التأمين الاجتماعى وغيرها .	- فحص سجلات الأجور من حيث التأشير بما يفيد التحقق الداخلى .	- إعادة حساب إجمالى الأجور .
		- فحص عمليات الترخيص فى ملف الأفراد .	- اختبار احتجاز المبالغ التى تقابل جداول الضرائب ونماذج الترخيص الموجودة فى ملف الإقرار . - إعادة حساب صافى الأجور .

التبويب :

تبويب عمليات الأجور بشكل صحيح .	- وجود خريطة كافية للحسابات .	- فحص خريطة الحسابات.	- مقارنة الشيك الملغى من حيث القيمة ما المسجل بيومية الأجور .
	- التحقق الداخلى من التبويب .	- فحص التأشير على ما يفيد التحقق الداخلى.	- مقارنة التبويب مع خريطة الحسابات أو أدلة الإجراءات. - فحص بطاقة الوقت الخاص بقسم الأفراد وبيان المهمة الخاصة بتخصيص المهمة وعمل تتبع حتى تخصيص العمل .

التوقيت :

تسجيل عمليات الأجور فى الفترات الصحيحة.	- إجراءات تتطلب تسجيل العمليات فى أقرب وقت بعد سداد الأجور ما أمكن . التحقق الداخلى .	- فحص أدلة الإجراءات وملاحظة متى حدثت عملية التسجيل .	- مقارنة تاريخ الشيك المسجل فى يومية الأجور مع التاريخ الموضح فى الشيك الملغى وبطاقات الوقت .
		- فحص الإشارة التى تفيد إجراء التحقق الداخلى .	- مقارنة التاريخ على الشيك مع تاريخ الشيك المظهر للبنك .

الترحيل والتلخيص :

تم تضمين عمليات الأجور بشكل صحيح فى الملف الرئيسى للأجور وتلخيصها بشكل صحيح.	- التحقق الداخلى لمحتويات الملف الرئيسى للأجور. - مقارنة الملف الرئيسى للأجور مع إجماليات الأستاذ العام للأجور .	- فحص بما يفيد إجراء التحقق الداخلى . - فحص التوقيع على تقارير ملخص الأجور بما يفيد أنه تم عمل المقارنات .	- اختبار الدقة الحسابية عن طريق إجراء مطابقة لاجماليات يومية الأجور وتتبع عمليات الترحيل حتى الأستاذ العام والملف الرئيسى للأجور .

وعلى الرغم من أن اختبارات الالتزام والتحقق الأساسية على مستوى العمليات تعتبر الجزء الأكثر أهمية عند اختبار الأجور ، فأن كثير من المراجعين ينفقون وقت قليل فى هذا المجال ، وفى كثير من عمليات المراجعة توجد مخاطر ضئيلة لحدوث تحريفات جوهرية رغما عن أن الأجور تعتبر جزء هام وكبير من اجمالى المصروفات فى كثير من الأحيان . وهناك عديد من الأسباب المرتبطة بذلك أهمها (١) احتمال تقديم العاملين شكاوى للإدارة إذا ما كانت أجورهم تحت الدفع ، (٢)أن كل عمليات الأجور تعتبر عادة نمطية وموحدة وغير معقدة ، (٣) بالإضافة إلى أن عمليات الأجور تخضع لعملية مراجعة عن طريق عديد من الجهات الحكومية أبرزها مصلحة الضرائب وهيئة التأمينات الاجتماعية ووزارة القوى العاملة .

يوضح الجدول رقم (٧/٢) نفس المدخل السابق اتباعه لاختبار عمليات المبيعات والمتحصلات ، حيث يتم تلخيص إجراءات الرقابة الداخلية ، واختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات والتى ترتبط بكل هدف مراجعة على مستوى العمليات والمخاطر والمخالفات النقدية. وتجدر الإشارة إلى أن هناك عديد من الاعتبارات التى يجب أخذها فى الحسبان فى هذا المجال هى :-

١- تتباين سياسات إجراءات الرقابة الداخلية من شركة إلى شركة ، لذلك يجب أن يحدد المراجع إجراءات الرقابة الداخلية ومواطن الضعف فيها لكل شركة .

٢- يجب أن يتم اختبار سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية التى ينوى المراجع استخدامها من أجل تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة بواسطة اختبارات الالتزام بتلك الإجراءات .

٣- تتباين اختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات اعتمادا على مخاطر الرقابة المقدرة والاعتبارات الأخرى لعملية المراجعة على سبيل المثال آثار الأجور على المخزون .

٤- لا يتم أداء الإختبارات فعليا بنفس الترتيب الموضح بالجدول رقم (٧/٢)، حيث يتم دمج كل من اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات ويتم أدائها بطريقة ملائمة ما أمكن .

يوضح الجدول رقم (٧/٢) أغراض سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ومغزى ومنهجية اختبارات المراجعة التى يمكن استخدامها للأجور ، ومن ثم لا يتطلب الأمر مزيد من المناقشة التفصيلية لتلك الإجراءات .

٧/٣/٤ نماذج ضريبة الأجور والمدفوعات النقدية لها

Payroll Tax Forms and Payments

تعتبر ضرائب المرتبات وسدادها ذات اعتبار هام فى كثير من الشركات، حيث أن القيم الخاصة بها غالبا ما تكون هامة فضلاً عن وجود مسئولية شديدة محتملة عند الفشل فى استيفاء النماذج الضريبية سواء فى التوقيت والقيم الصحيحة .

إعداد نماذج ضريبة الأجور Preparation of payroll tax forms

كجزء من فهم إجراءات الرقابة الداخلية يتعين على المراجع فحص عملية إعداد نماذج ضرائب الدخل التي يكون العميل مسئولا عن استيفائها . وعموما هناك مسئولية محتملة عند عدم سداد الضرائب وجزاءات إذا ما فشل العميل فى إعداد النماذج الضريبية على النحو صحيح .

ولاشك أن المطابقة التفصيلية للمعلومات بين تلك النماذج الضريبية وسجلات الأجور قد تكون ضرورية عندما يعتقد المراجع أن هناك احتمال معقول بعدم إعداد الإقرارات الضريبية بشكل يتلائم مع القانون واللوائح المختصة ، وكمؤشرات على وجود تحريفات محتملة فى تلك الإقرارات سداد غرامات وفوائد فى الماضى بسبب المدفوعات غير الصحيحة للضريبة أو بسبب أخطاء فى تلك الإقرارات نتيجة إعدادها عن طريق موظفين جدد غير ذوى خبرة كافية ، أو بسبب النقص فى إجراءات التحقق الداخلى من تلك المعلومات ، بالإضافة إلى وجود مشاكل سيولة أو عجز أو تدفقات نقدية غير كافية لدى العميل .

سداد ضرائب الأجور المحتجزة على أساس زمنى ملائم

من المفضل أن يتم اختبار ما إذا كان العميل قد استوفى المسئولية القانونية المرتبطة بسداد كافة الضرائب المحتجزة كجزء من اختبارات الأجور، ويجب على المراجع أولا أن يحدد كافة المتطلبات التى يتعين على العميل الالتزام بها لسداد قيمة ضرائب الأجور (والتى تحدد عن طريق عده مصادر وأهمها قوانين لضرائب وعقود العمل والاتفاقيات مع العاملين) ، وبعد معرفة المراجع لتلك المتطلبات ، من السهولة أن يتم تحديد ما إذا كان العميل قد قام بسداد القيمة الصحيحة فى الوقت السليم عن طريق مقارنة المدفوعات النقدية اللاحقة مع سجلات الأجور .

٧/٣/٥ تقييم المخزون واعتبارات وجود غش فى عمليات الأجور

Inventory and Fraudulent payroll Consideration

غالبا ما يتوسع المراجعون فى إجراءاتهم بشكل ملحوظ عند مراجعة الأجور فى ظل عده ظروف هى :-

- عندما تؤثر الأجور بشكل جوهرى على تقييم المخزون .
- عندما يهتم المراجع باحتمال وجود غش جوهرى فى علميات الأجور.

٧/٣/٥/١ العلاقة بين الأجور وتقييم المخزون

لاشك أن هناك علاقة بين الأجور وتقييم المخزون ، ويتضح ذلك فى عمليات المراجعة التى تتعلق بأجور تحتل جزء جوهرى من قيمة المخزون ، ويبدو ذلك واضحا فى الشركات الصناعية حيث يمكن أن يؤثر التبويب غير الصحيح لحساب الأجور جوهريا على تقييم الأصول الخاصة بحسابات تحت التشغيل والمنتجات التامة والأعمال تحت التشغيل ، فقد يتم المغالاة فى تحديد المصروفات الصناعية الإضافية المحملة على المخزون فى تاريخ قائمة المركز المالى إذا ما تم تحميل مرتبات العاملين الإداريين بشكل متعمد أو غير متعمد على المصروفات الإضافية غير المباشرة، وبالمثل يتأثر تقييم المخزون إذا ما تم تحميل تكلفة العمل المباشرة بشكل غير صحيح على أمر التشغيل أو العملية الخاطئة . فعندما يتم إعداد فاتورة بذلك الأمر على التكلفة مضافا إليها هامش ربح ، فأن كل من الإيراد وتقييم المخزون يتأثران بوضوح بتحميل تكلفة العمل على الأوامر غير الصحيحة .

وعندما تكون تكلفة العمل عامل هام فى تقييم المخزون ، يجب أن يكون هناك تركيز خاص على اختيار سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية على التبويب الصحيح لعمليات الأجور . ويمكن أن يتم اختبار وجود ثبات فى

التحميل من فترة إلى أخرى الذى يعتبر هاما لأغراض التبويب عن طريق فحص خريطة الحسابات وأدلة الإجراءات ، أيضا يكون من المرغوب فيه أن يتم تتبع بيان الأمر أو أى دليل إثبات أخر يؤيد عمل هؤلاء العاملين فى الأمر أو العملية حتى السجلات المحاسبية التى تؤثر على تقييم المخزون .

٧/٣/٥/٢ اختبارات الأجور المدفوعة العاملين غير موجودين

Test For Nonexistent Payroll

حيث أن المراجعين عليهم مسئولية هامة عن اكتشاف الغش ، فأنهم يجب أن يتوسعون فى إجراءات المراجعة عندما يكون لديهم شك مهنى باحتمال وجود غش جوهرى . ولا شك أن هناك عده طرق من خلالها يمكن للعاملين أن يحتالوا على الشركة ، ولعل أبرز طريقتين شائعتين هما سداد أجور لموظفين غير موجودين أو سداد أجور عن ساعات عمل بها تضليل واحتيال.

غالبا ما ينتج صرف شيكات الأجور إلى أفراد لا يعملون بالشركة (عاملين غير موجودين) من استمرار وجود شيك مرتب العامل بعد انتهاء فترة خدمته ، وعادة ما يكون الشخص الذى يرتكب ذلك النوع من الاختلاس هو موظف الأجور أو المشرف على العمال فى المصنع .. على سبيل المثال ففى ظل نظم معينة يمكن لكبير العمال أن يسجل وقت العمل اليومى للعامل ويوافق على بطاقة الوقت الخاصة به فى نهاية فترة زمنية معينة ، فأذ ما قام كبير العمال أيضا بصرف أجر ذلك العامل بنفسه فسوف يكون هناك احتمال ممكن لارتكاب الاختلاس .

وكوسيلة لاكتشاف ذلك الاختلاس يمكن أداء إجراءات معينة على الشيكات الملغاة ، ولذلك فأن الأجراء المستخدم فى عملية مراجعة الأجور يتمثل فى مقارنة الأسماء الموجودة على الشيكات الملغاة مع بطاقات الوقت والسجلات

الأخرى الخاصة بالتوقيعات المرخص بها ومعقولية تظهير الشيكات . أيضا من الشائع أن يتم التدقيق والتمحيص فى التظهيرات على الشيكات الملغاة الخاصة بأية تظهيرات غير عادية كمؤشر على وجود شيك يتضمن احتيال محتمل .

كاختبار أخر أن يتم تتبع العمليات المختارة المسجلة فى يومية الأجور حتى قسم الأفراد لتحديد ما إذا كان العاملين يعملون بالفعل أثناء الفترة محل المراجعة . كما يتم مقارنة التظهير على الشيك الملغى المكتوب لأحد العاملين مع التوقيع المرخص به الموضح فى نماذج التوقيعات المعتمدة .

وكأجراء على اختبار التعامل السليم مع العاملين الذين انتهت خدمتهم فى القيام باختيار عده ملفات من سجلات الأفراد الخاص بعاملين تم انتهاء خدمتهم بالفعل فى السنة الحالية لتحديد ما إذا كان كل عامل قد حصل على مكافأة ترك الخدمة عن طريق فحص سجلات الأجور فى الفترة اللاحقة للتأكد من أن العامل لم يعد يتم دفع أجر له ، وبطبيعة الحال فأن ذلك الأجراء ليس فعالا إذا لم يتم ابلاغ قسم الإفراد بانتهاء خدمة العامل .

يحدث الاحتيال والغش فى تقرير ساعات العمل عندما يخطر العامل عن وقت أكثر مما قام بأدائه بالفعل ، وبسبب نقص دليل الإثبات الممكن الحصول عليه فعاده ما يصعب أن يكتشف المراجع الاحتيال فى تقرير ساعات العمل .

وكأحد إجراءات المراجعة المهمة أن يتم مطابقة أجمالى الساعات المدفوع عنها الأجر مع سجلات الأجور مع سجل مستقل بساعات العمل المؤداة على سبيل المثال تلك السجلات التى يتم الاحتفاظ بها عن طريق وقت عمل العامل فى أكثر من بطاقة للوقت ، ومع ذلك فعاده ما يكون من الأسهل للعميل أن يمنع ذلك النوع من الاختلاس عن طريق توفير سياسات وإجراءات رقابة كافية بدلا من أن يقوم المراجع باكتشافه .

الفصل الثامن

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

الفصل الثامن

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

Audit of The Acquisition and Payment Cycle

مقدمة :-

تعتبر دورة المشتريات والمدفوعات الخاصة المرتبطة بالحصول على البضائع والخدمات من الجهات الخارجية أحد دورات العمليات الجوهرية ، وتتضمن مشتريات البضائع والخدمات عده بنود مثل شراء **Acquisition** المواد الخام **Raw Materials** والأجهزة **Equipments** والإمدادات **Supplies** والمنافع **Utilities** والإصلاحات والصيانة **Repairs and Maintenance** والبحوث والتطوير **Research and Development** ، ولا تتضمن تلك الدورة الحصول على المدفوعات النقدية مقابل الخدمات المقدمة من العاملين أو من التحويلات الداخلية **Internal Transfer** أو نتيجة عمليات تخصيص التكاليف داخل المنشاة ، حيث يعتبر النوع الأول جزء من دورة الأجور والأفراد ، فى حين يتم مراجعة النوع الأخير كجزء من التحقق من الأصول أو الالتزامات ،كما يخرج عن نطاق تلك الدورة أيضا عمليات الحصول على رأس المال وأعاده السداد **Capital Acquisition and Repayment** (الفوائد والقروض وحقوق الملكية) والتى يتم دراستها بشكل منفصل فى الفصل الحادى عشر .

يهتم هذا الفصل بدارسة مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات ، حيث يتم تناول طبيعة الدورة وأهداف مراجعتها والمستندات والسجلات المرتبطة بها

ووظائفها الرئيسية بالإضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة ، كما يتم أيضا مناقشة اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بتلك الدورة ، وأخيرا يتم التركيز على العلاقة بين اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية من العمليات واختبارات تفاصيل الأرصدة .

وتحقيقا للهدف من ذلك الفصل يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :-

٨/١ طبيعة وأهداف دورة المشتريات والمدفوعات .

٨/٢ وظائف دورة المشتريات والمدفوعات والمستندات والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية .

٨/٣ تصميم وأداء اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية لدورة المشتريات و المدفوعات .

٨/٤ إجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بحسابات الدائنين .

٨/١ طبيعة وأهداف دورة المشتريات والمدفوعات

The Nature and Objectives of Acquisition and Payment cycle

تتضمن دورة المشتريات والمدفوعات مجموعتين من العمليات المالية هما شراء البضائع والخدمات Acquisition of goods and seruices والمدفوعات المالية Cash disbursement مقابل شراء تكلفة البضائع والخدمات ، وتعتبر أيضا عمليات مردودات ومسموحات المشتريات من عمليات تلك الدورة إلا أن قيمة تلك العمليات تعتبر غير هامة فى معظم الشركات .

ولا شك أن هناك عدد ضخم ومجموعة مختلفة من الحسابات فى دورة المشتريات والمدفوعات أكبر من أى دورة أخرى ، ويتضح ذلك من خلال فحص موازين المراجعة الخاصة بالشركات الصناعية النمطية والتى تظهر أن هناك عديد من الحسابات تتأثر بتلك الدورة أبرزها الأصول والالتزامات والمصروفات وحسابات مختلفة بقائمة الدخل ، وذلك فليس من المستغرب أنها تأخذ وقت ضخم حتى يتسنى مراجعتها أكثر من حسابات أية دورة أخرى .

يوضح الشكل رقم (٨/١) طريقة تدفق المعلومات للمحاسبية خلال الحسابات العديدة فى دورة المشتريات المدفوعات ، وغنى عن القول فقد تم إبراز حسابات المراقبة لثلاثة فقط من الأنواع الرئيسية للمصروفات المستخدمة عن طريق معظم الشركات ، حيث تم توفير أمثله على الحسابات الفرعية للمصروفات لكل حساب مراقبة .

ويوضح ذلك الشكل أيضا أن كل عملية أما أن تكون مدينة أو دائنة لحسابات الدائنين ، وحيث أن كثير من الشركات تقوم بسداد بعض عمليات المشتريات مباشرة أما بشيك أو نقدا فأن الشكل أصبح مغالى فى تبسيطه ، كما

تم افتراض أن عمليات المدفوعات النقدية قد تم معالجتها بنفس الطريقة المناظرة فى الدورات الأخرى .

طبيعة الدورة Nature of the Cycle

تتضمن دورة المشتريات والمدفوعات القرارات والعمليات الضرورية للحصول على البضائع والخدمات الخاصة بتشغيل المنشأة ، تبدأ تلك الدورة عادة بإدخال أمر طلب بشراء Purchase Requisition عن طريق المسئول المرخص له والذى فى حاجة إلى بضائع أو خدمات وتنتهى الدورة بسداد البضائع الخدمات المستلمة ، وبصفة عامة توجد ثلاثة عمليات مرتبطة بتلك الدورة هى :-

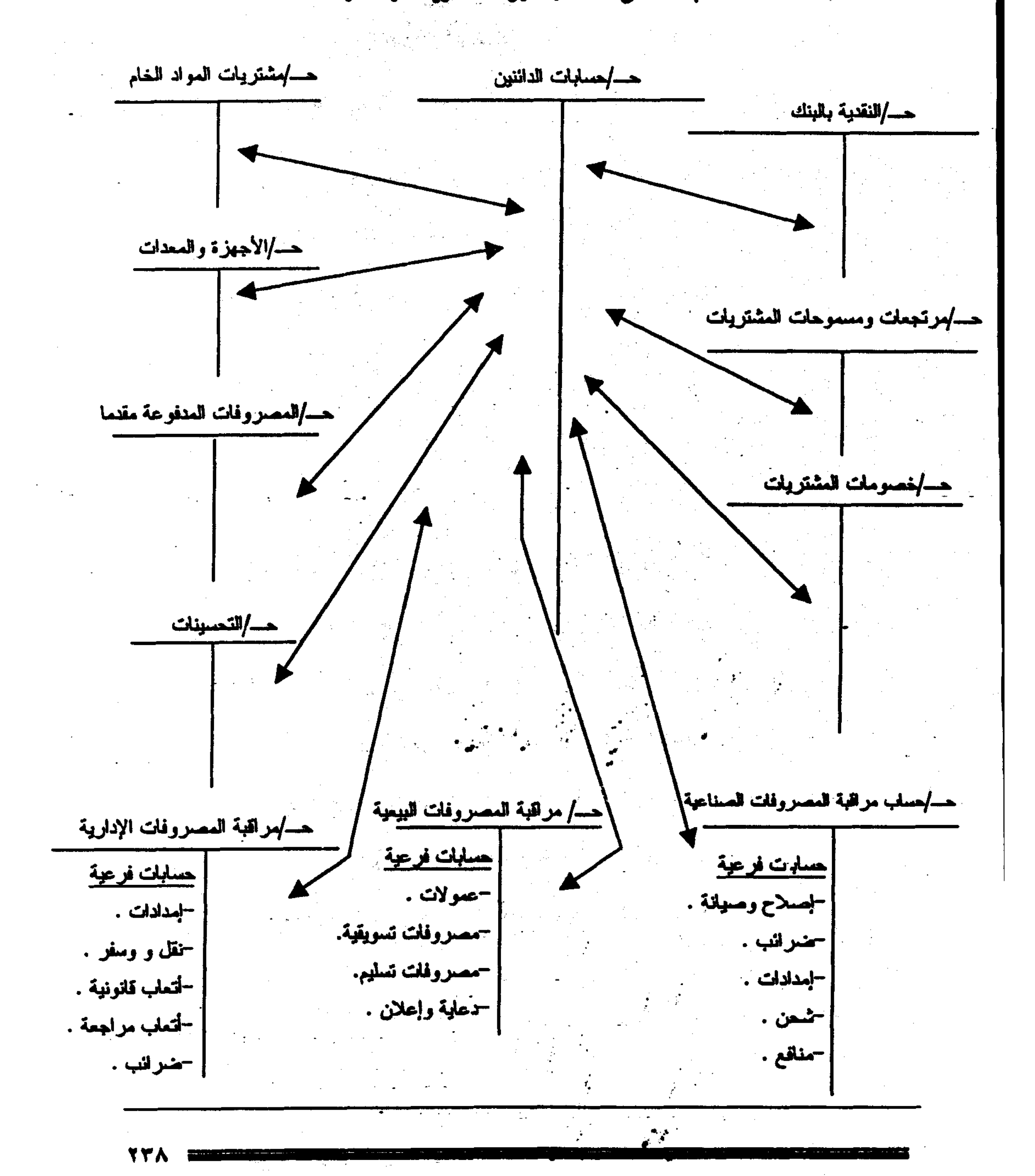
- اقتناء المواد الخام والبضاعة والخدمات .
- المدفوعات النقدية مقابل اقتناء المواد الخام والبضاعة والخدمات وسداد الالتزامات .
- مردودات ومسموحات المشتريات من الموارد الخام والبضاعة وكذا الخصم النقدى المكتسب .

وتؤثر تلك الدورة فى عديد من الحسابات لعل أهمها :-

- المشتريات من المواد الخام والبضاعة .
- الأصول الثابتة مثل المبانى والأراضي والآلات والمعدات .
- المصروفات المقدمة .
- المصروفات الإدارية .
- حسابات الموردين .
- المصروفات البيعية .
- النقدية
- المصروفات الإضافية الصناعية
- مردودات ومسموحات المشتريات
- الخصم النقدى

شكل رقم (٨/١)

الحسابات التى تتضمنها دورة المشتريات والمدفوعات



وتجدر الإشارة إلى أن دورة المشتريات والمدفوعات تؤثر فى حسابات أخرى بخلاف ما سبق مثل حساب المخزون، وحساب تكلفة البضاعة المباعة، وحساب أوراق الدفع ، وحساب الإيرادات .

أهداف مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

إذا ما تأكد المراجع من صحة وشرعية تسجيل وتبويب وتلخيص كافة عمليات دورة المشتريات والمدفوعات بشكل يخفض إلى حد كبير من مخاطر حدوث أخطاء جوهرية فى الأرقام المحاسبية ، فأنه يكون فى استطاعته أن يقرر فى تلك الحالة صحة أرصدة حسابات تلك الدورة فى القوائم المالية . وبالطبع فأن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية التى من خلالها يتم تسجيل عمليات تلك الدورة تكون ذات أهمية كبرى فى عملية المراجعة التى تهدف إلى التحقق من صحة وشرعية العمليات المحاسبية ، وتتضمن تلك الدراسة والتقييم تفهم المراجع لمكونات هيكل الرقابة الداخلية بغرض التعرف على أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية ، واختيار مدى الالتزام بتطبيق تلك السياسات والإجراءات ، و لاشك أن إمكانية الاعتماد على تلك الإجراءات يمثل عاملا أساسيا يؤثر فى قرارات المراجع بشأن الإجراءات المراجعة التالية لتقييمها .

عادة ما يتم تقييم أساليب الرقابة الداخلية المتبعة فى ظل النظم المحاسبية اليدوية من خلال التحقق من صفات تلك الأساليب على ضوء خصائص نظم الرقابة الداخلية الجيدة ، ويتم ذلك الفحص والتقييم من خلال اتباع ثلاثة خطوات هى (١)الفحص والتقييم المبدئى الذى يعتمد على دراسة وتحليل الهيكل التنظيمى ودليل الإجراءات والاستفسارات، (٢)الفحص والتقييم التفصيلى الذى يشتمل على

جمع أدلة ومستندات الرقابة التى سيتعمد عليها المراجع فى إبداء رأيه ، (٣) اختبار مدى التزام العميل بتطبيق واتباع أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية .

أما إذا كان العميل يتبع نظم معلومات إلكترونية فيهتم المراجع بدارسة الهيكل التنظيمى ونظام التشغيل الخاص بمركز الحاسب الإلكترونى ، والتحقق من وجود وثائق ومستندات الرقابة على التطبيقات المحاسبية المختلفة والخاصة ببيانات دورة المشتريات والمدفوعات النقدية .

٨/٢ وظائف دورة المشتريات والمدفوعات والمستندات والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية

The Functions Documents , Records and Internal Controls of Acquisition and payment Cycle

يحدد العمود الثالث من الجدول رقم (٨/١) أربعة وظائف تتضمنها دورة المشتريات والمدفوعات يوضح الجدول العلاقة بين مجموعة العمليات والحسابات والوظائف والمستندات والسجلات . وفيما يلى مناقشة للوظائف والمستندات المرتبطة بتلك الدورة كما يتم توفير مناقشة لأساليب وإجراءات الرقابة الداخلية الهامة التى تمنع الأخطاء أو الغش كما تهدف إلى ضمان حماية الأصول .

٨/٢/١ معالجة أوامر الشراء processing purchase orders

تعتبر نقطة البداية لدورة المشتريات والمدفوعات فى طلب البضائع أو خدمات التى يطلبها العميل ، ويعتمد النموذج الدقيق لطلب الشراء والموافقة المطلوبة عليه على طبيعة تلك السلع والخدمات وسياسات الشرطة ذات الصلة .

وفيما يلى مستندات وأساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك الوظيفة .

جدول رقم (١/٨)

مجموعة العمليات والحسابات والوظائف والمستندات السجلات

المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات

مجموعة العمليات	الحسابات	الوظائف	المستندات والسجلات
عمليات المشتريات	-المخزون .	-معالجة أوامر الشراء	- طلب الشراء .
	-الآلات والمعدات.		- أمر الشراء .
	-المصروفات المدفوعة مقدما.		
	-التحسينات .		
	-حسابات الدائنين .		
	-المصروفات الصناعية .		
	-المصروفات البيعية .		
	-المصروفات الإدارية .		
		-استلام البضائع والخدمات.	- تقرير الاستلام .
		- الاعتراف بالالتزام .	- يومية المشتريات .
			- تقرير ملخص بالمشتريات.
			- فاتورة البائع .
			- مذكرة المديونية .
			- حافظة مستندات المشتريات.
			- أستاذ فرعي حسابات الدائنين.
			-ميزان مراجعة حسابات الدائنين.
			- فاتورة البائع .
عمليات المدفوعات النقدية	- النقدية بالبنك .	- معالجة وتسجيل .	- الشيكات .
	- حسابات الدائنين .	- المدفوعات النقدية .	- يومية المدفوعات النقدية .
	- خصومات على المشتريات.		

١- طلب الشراء purchase Requisition

وهو عبارة عن طلب Request الحصول على سلع أو خدمات من موظف مسئول مرخص له ، وقد يأخذ نموذج ذلك الطلب :-

- طلب شراء مواد خام عن طريق كبير المشرفين أو أمين المخازن .

أو- طلب الحصول على إصلاحات خارجية عن طريق المسئولين الإداريين أو بالمصنع .

أو- طلب التأمين عن طريق المدير المسئول عن الآلات والمعدات أو المباني.

٢- أمر الشراء Purchase Order

هو عبارة عن مستند يحدد وصف وكمية المعلومات المرتبطة بالسلع والخدمات التى تهدف الشركة إلى شرائها ، وكثيرا ما يستخدم ذلك المستند للإشارة إلى الترخيص باعتماد شراء السلع والخدمات .

٣-إجراءات وأساليب الرقابة الداخلية Internal Controls

يعتبر الاعتماد الصحيح لشراء السلع والخدمات الجانب الجوهرى لتلك الوظيفة (معالجة أوامر الشراء) ، حيث أن ذلك الاعتماد يتضمن أن السلع والخدمات التى تم اقتنائها تتلائم مع أغراض الشركة المرخص بها ، كما أنه يتجنب شراء بنود سلع أو خدمات مبالغ فيها أو غير ضرورية .

معظم الشركات تسمح بتصديق عام General Authorization لشراء احتياجات التشغيل على سبيل المثال المخزون عند مستوى معين ، بالإضافة إلى مشتريات للأصول الرأسمالية أو أى بنود أخرى مماثلة على سبيل المثال عمليات شراء الأصول الثابتة التى تزيد عن حد نقدى محدد قد يستلزم

الحصول على موافقة محلى الإدارة ، كما أن هناك بنود من السلع أو الخدمات لا يتكرر اقتنائها نسبيا مثل سياسات التأمين وعقود الخدمات طويلة الأجل يتعين الموافقة عليها عن طريق مسئولين مختصين بذلك .

وبعد أن يتم الموافقة على الشراء ، يتعين إدخال أمر معين لاقتناء السلع أو الخدمات ، ويتم إصدار الأمر إلى بائع معين لشراء بند محدد عند سعر معين على أن يتم التسليم عند أو خلال وقت محدد ، وعاده ما يكون ذلك الأمر مكتوبا وفى شكل مستند قانونى يشير إلى عرض للشراء ، وعادة ما يتم استخدام أمر الشراء للإشارة إلى ذلك العرض لمعظم مشتريات البنود الروتينية .

ومن الشائع أن يتم تخصيص أقسام مشتريات فى معظم الشركات لضمان الحصول على السلع والخدمات بجودة كافية وعند حد أدنى من الأسعار، ولأغراض الرقابة الداخلية الجيدة يجب إلا يكون قسم المشتريات مسئولا عن اعتماد شراء أو استلام السلع ، ويجب أن تكون جميع أوامر الشراء مرقمة ومسلسلة ، كما يجب أن تتضمن تلك الأوامر خانات كافية لتدنيه احتمال وجود أية استبعادات غير متعيدة فى النموذج عندما يتم طلب السلع .

٨/٢/٢ وظيفة استلام السلع والخدمات Receiving Goods and Services

تعتبر عملية استلام السلع أو الخدمات عن طريق الشركة من البائع نقطة هامة فى تلك الدورة حيث أنها تمثل نقطة الاعتراف بحيازة تلك السلع أو الخدمات والالتزام ذات الصلة فى دفاتر وسجلات معظم الشركات . عندما يتم استلام السلع فأن سياسات وإجراءات الرقابة الكافية عليها تتطلب أن يتم فحصها من حيث مواصفاتها وكمياتها ووقت وصولها وحالتها الراهنة .

وتتمثل مستندات وإجراءات الرقابة الداخلية على تلك الوظيفة فى الاتى :-

- تقرير الاستلام Receiving Report

وهو مستند يتم إعداده فى تاريخ استلام السلع الملموسة بغرض توضيح مواصفات السلع والكمية المستلمة ، وتاريخ الاستلام بالإضافة إلى أية بيانات أخرى ملائمة .

يمثل استلام السلع والخدمات تاريخ اعتراف العميل عادة بالالتزام المرتبط بحيازتها واقتنائها .

- إجراءات الرقابة الداخلية Internal Controls

معظم الشركات التى لديها أقسام للمشتريات تستخدم تقرير الاستلام كدليل إثبات على استلام وفحص السلع . وعادة ما ترسل نسخة إلى المخازن ونسخة أخرى إلى قسم حسابات الدائنين ، ولأغراض منع السرقة أو سوء الاستخدام من المهم أن يتم التحكم والرقابة ماديا على تلك السلع من وقت استلامها حتى تاريخ التصرف فيها . ويجب أن يكون العاملين بقسم الاستلام مستقلين عن العاملين بالمخازن وقسم الحسابات . وأخيرا يجب أن تعكس السجلات المحاسبية تحويل المسئولية المرتبطة بالسلع سواء من حيث تحويلها من قسم الاستلام إلى المخازن أو من المخازن إلى قسم الإنتاج والتصنيع .

٨/٢/٣ وظيفة الاعتراف بالالتزام Recognizing the liability

يتطلب الاعتراف السليم بالالتزام المقابل لاستلام السلع والخدمات التسجيل الفورى والدقيق فى الدفاتر ، ولا شك أن التسجيل المبدئى له أثر هام على البيانات المالية والمسجلة والمدفوعات النقدية ، الفعلية لذلك يجب أن يكون هناك حرص كبير فى تضمين الشركة عمليات المشتريات الموجودة بالفعل فى السجلات عند القيم الصحيحة لها .

لأداء تلك الوظيفة يجب أن يكون لدى الشركة مجموعة من المستندات والسجلات وإجراءات للرقابة الداخلية المناسبة لعل أهمها ما يلى :-

١- دفتر يومية المشتريات Acquisitions Journal

وهو عبارة عن دفتر يومية لتسجيل عمليات المشتريات ، وتتضمن يومية المشتريات التفصيلية كل عملية شراء ، وعادة ما تتضمن تبويبات عديدة للأنواع الأكثر أهمية للمشتريات على سبيل المثال شراء المخزون ، الإصلاح والصيانة ، والمهمات والقيد الخاص بحساب الدائنين وأية حسابات مدينة أو دائنة متنوعة . يمكن أن تتضمن يومية المشتريات أيضا مرتجعات ومسموحات المشتريات إذا لم تستخدم يومية منفصلة . ويتم إنتاج يومية المشتريات عن أى فترة زمنية من عمليات المشتريات التى يتم تضمينها داخل ملفات الكمبيوتر ، ويتم ترحيل التفاصيل من اليومية إلى دفاتر أستاذ مساعد حسابات المدينين كما يتم ترحيل اجماليات اليومية إلى دفتر الأستاذ العام .

٢- تقرير ملخص عمليات المشتريات Summary Aequisitions Report

وهو عبارة عن تقرير بملخص كافة عمليات المشتريات خلال فترة زمنية معينة يتم إنتاجه عن طريق الحاسب الإلكترونى . ويتضمن هذا التقرير عادة معلومات يتم تحليلها حسب المكونات الرئيسية على سبيل المثال تبويب الحساب ونوع المخزون وأقسام الشركة وفروعها .

٣- فاتورة البائع أو المورد Vendor's Invoice

وهى مستند يوضح عده أشياء هامة مثل وصف وكمية السلع والخدمات المستلمة ، وسعرها ومصروفات الشحن وشروط السداد و الخصم وتاريخ

المطالبة بالسداد ، وتعتبر فاتورة المورد بمثابة مستند أساسى لأنها تحدد المبلغ النقدى المستحق للمورد مقابل شراء السلع والخدمات .

٤- مذكرة المديونية Debit Memo

وهى مستند يوضح التخفيض فى القيمة المستحقة للمورد بسبب وجود سلع مرتدة أو خصم أو مسموحات تم منحها . وغالبا ما تأخذ مذكرة المديونية نفس النموذج العام لفاتورة المورد ، إلا أنها تدعم التخفيضات فى حسابات الدائنين وليس زيادتها .

٥- حافظة مستندات المشتريات Voucher

هى عبارة عن مستند يستخدم كثيرا عن طريق الشركة لتحديد الوسائل الرسمية للتسجيل والرقابة على عمليات المشتريات ، ويتضمن ذلك المستند حافظة ذات غلاف أو فى شكل ملف يتضمن المستندات الخاصة بالمشتريات على سبيل المثال أمر الشراء ، تقرير الاستلام وفاتورة المورد وصورة غلاف الشحنات الواردة ، وبعد أن يتم السداد يتم إضافة صورة شيك السداد إلى حوافظ المستندات .

٦- دفتر أستاذ مساعد الدائنين (الملف الرئيسى لحسابات الدائنين)
Accounts Payable Master File

هو عبارة عن ملف لتسجيل عمليات المشتريات الفردية ، والمدفوعات النقدية ومرتجعات ومسموحات المشتريات لكل بائع أو مورد . ويتم تحديث الملف الرئيسى من عمليات المشتريات ومرتجعات ومسموحات المشتريات والمدفوعات النقدية التى يتضمنها ملفات العمليات بالحاسب الإلكترونى ، ويتعين أن تتساوى أجماليات أرصدة الحسابات الفردية فى الملف الرئيسى مع

إجماليات أرصدة حسابات الدائنين بدفتر الأستاذ العام . ويوضح الكشف المطبوع للملف الرئيسى لحسابات الدائنين لكل مورد رصيد أول وأخر الفترة لحسابات الدائنين ، كل عملية مشتريات ، وكل عملية مرتجعات ومسموحات للمشتريات والمدفوعات النقدية على مستوى كل مورد (أو بائع) .

٧- ميزان مراجعة حسابات الدائنين Accounts Payable Trial Balance

وهو عبارة عن قائمة بالمبالغ المستحقة لكل بائع (مورد) أو كل فاتورة عند نقطة معينة من الزمن . ويتم إعداد ذلك الميزان مباشرة من الملف الرئيسى لحسابات الدائنين حيث يستخدم كأداة للرقابة عن طريق المطابقة .

٨- البيان الشهرى للموردين Vendor's Statement

وهو عبارة عن قائمة يتم إعدادها شهريا عن طريق البائع (المورد ، توضح رصيد أول المدة ، وعمليات المشتريات ومرتجعات ومسموحات المشتريات والمدفوعات للمورد ورصيد أخر المدة ، وتعتبر تلك الأرصدة والأنشطة بمثابة إقرارات من المورد بالعمليات الخاصة بالفترة وليس بالعميل وباستثناء القيم المتنازع عليها واختلافات التوقيت فأن دفتر أستاذ مساعد الدائنين(الملف الرئيسى لحسابات الدائنين) يجب أن مع قائمة المورد(البائع) .

٩-إجراءات الرقابة الداخلية Internal Controls

فى بعض الشركات يتم القيام بتسجيل الالتزام المرتبط بعمليات المشتريات على عند استلام السلع والخدمات ، وفى بعض الشركات الأخرى يتم تأجيل عملية التسجيل حتى يتم استلام فاتورة المورد (البائع) ، فى كلا الحالتين يتحمل قسم حسابات الدائنين عادة المسئولية الخاصة بالتحقق من ملكية عملية

المشتريات ، ويتم إجراء ذلك عن طريق مقارنة التفاصيل الموضحة فى أمر الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة المورد لتحديد صحة وسلامه المواصفات والأسعار والكميات والشروط والشحن الموضحة فى فاتورة المورد ، وعادة ما يتم التحقق أيضا من صحة العمليات الحسابية كالجمع والضرب بالإضافة إلى توزيع الحساب أيضا .

ويتطلب إجراء الرقابة الداخلية عل حساب الدائنين وأقسام معالجة البيانات إلكترونيا إلا يكون هناك تعامل لهؤلاء الأفراد الذين يقومون بتسجيل عمليات المشتريات مع النقدية وأوراق المالية والأصول الأخرى . وأيضا يعتبر وجود مستندات وسجلات كافية ، وإجراءات ملائمة للتسجيل بالدفاتر بالإضافة إلى اختبارات الأداء الحيادية بمثابة إجراءات رقابة داخلية ضرورية أيضا فى هذا الشأن .

٨/٢/٤ وظيفة معالجة و تسجيل المدفوعات النقدية

Processing and Recording Cash Disbursements

يتم القيام بالمدفوعات النقدية فى معظم الشركات عن طريق السداد بشيكات يتم إعدادها بواسطة الحاسب الإلكترونى من واقع المعلومات المنظمة فى ملف عمليات المشتريات وفى وقت استلام السلع والخدمات ، ويتم إعداد الشيكات عادة من أصل وعدده نسخ حيث يتم إرسال النسخة الأصلية إلى المورد (المستفيد) بينما ترفق نسخة أخرى مع فاتورة المورد أما النسخة الأخرة فيتم إرفاقها كمستند مؤيد فى قسم الحسابات ، ويتم تسجيل الشيكات فى معظم الأحوال فى ملف عمليات المدفوعات النقدية .

وقد يتم السداد للموردين نقدا ، وفى تلك الحالة يتم إعداد أذن صرف نقدية يقابله إيصال استلام من المورد بالمبلغ الذى قام باستلامه إلا أن السداد نقدا يتم

فى حالات قليلة وهى غير مفضلة خاصة فى الشركات الكبيرة ، وفيما يلى مستندات وسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية الهامة لتلك الوظيفة :-

١- الشيك Check

يعتبر الشيك وسيلة الدفع مقابل عمليات المشتريات عند استحقاق سدادها ، وبعد أن يقوم الشخص المسئول المرخص له بالتوقيع على الشيك فأنه يعتبر بمثابة أصل ، لذلك يجب أن يتم إرسال الشيكات الموقعة بالبريد عن طريق الشخص الموقع (أو المسئول عن التوقيع ، وعندما يتم سداد الشيك للمورد وتظهيره عن طريق بنك العميل يشار إلى ذلك بالشيك الملغى Cancelled Check) .

٢- يومية المدفوعات النقدية Cash Disbursement Journal

هى عبارة عن يومية لتسجيل عمليات المدفوعات النقدية ، ويتم إعداد تلك اليومية فى أى فترة زمنية من واقع عمليات المدفوعات النقدية المتضمنة فى ملفات الكمبيوتر ، و يتم ترحيل التفاصيل من تلك اليومية إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين (الملف الرئيسى لحسابات الدائنين) ، كما يتم ترحيل اجماليات اليومية إلى دفتر أستاذ العام عن طريق الكمبيوتر .

٣- إجراءات الرقابة الداخلية Internal Control

تتضمن إجراءات وأساليب الرقابة الداخلية الأكثر أهمية فى وظيفة المدفوعات النقدية فى التوقيع على الشيكات عن طريق الشخص المفوض والمرخص له بذلك ، و ضرورة الفصل بين المسئوليات الخاصة بالتوقيع على الشيكات والقيام بوظيفة الترحيل إلى حسابات الدائنين ، والفحص الدقيق واعتماد مستندات الصرف المؤيدة للشيك عند وقت توقيعه ، ويجب أن تكون

الشيكات مرقمة بشكل مسلسل وأن يتم طبعها على ورق خاص يجعل من الصعوبة بمكان تغيير اسم المستفيد أو قيمة الشيك، ويجب أن يتم بذل عناية فى توفير رقابة مادية على الشيكات الملغاة أو البيضاء غير المستخدمة أو الموقعة . ، أيضا يجب تكون هناك طريقة لأبطال المستندات المؤيدة لمنع إعادة إصدارها لتدعيم شيك أخر فى وقت لاحق ، وتتمثل الطريقة الشائعة لتحقيق ذلك الغرض فى كتابة رقم الشيك على المستندات المؤيدة لصرف الشيك ، كما قد يتم تخريم المستندات المرافقة Perforate أو التأشير عليها أو ختمها بما يفيد الدفع .

كما يتعين إعداد مذكرة تسوية على حسابات الشركة مع البنك عن طريق شخص لا علاقة له باعتماد الشيك أو المدفوعات النقدية .

٨/٣ تصميم وأداء اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية لدورة المشتريات والمدفوعات

Designing and Performing Test of Controls and Substantive Tests of Transactions for the Acquisition and Payment Cycle

٨/٣/١ مقدمة :

وتتضمن الحسابات التى تستغرق الوقت الأكثر فى التحقق منها عند أداء عملية المراجعة النمطية عن طريق اختبار تفاصيل أرصدتها فى حسابات المدنين والمخزون والأصول الثابتة ، وحسابات الدائنين وبالإضافة حسابات المصروفات. ترتبط أربعة من تلك الحسابات الخمسة مباشرة بدورة المشتريات والمدفوعات. ويمكن للمراجع أن يقوم بتوفير وقت كبير من عملية المراجعة إذا قام بتخفيض اختبارات تفاصيل أرصدة تلك الحسابات ، ويمكن

القيام بذلك عن طريق استخدام اختبارات الالتزام والتحقق الأساسى على مستوى العمليات بهدف التحقق من فعالية أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمشتريات والمدفوعات النقدية ، ولا يجب الاستغراب عندما يتطلب أداء تلك الاختبارات على مستوى العمليات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات النقدية أن تنال عناية وانتباه بدرجة ملحوظة عند أداء عملية المراجعة ولا سيما عندما يكون لمدة العميل إجراءات رقابة داخلية فعالة .

وتنقسم اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية لعمليات تلك الدورة إلى مجالين واسعين هما اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة على عمليات المشتريات Tests of Acquisitions واختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة على عمليات المدفوعات Test of Payments . حيث تتعلق اختبارات الرقابة على المشتريات بثلاثة من الوظائف الأربعة التى سبق مناقشتها (وهى وظيفة معالجة أوامر المشتريات ، وظيفة استلام السلع والخدمات ، بالإضافة إلى وظيفة الاعتراف بالالتزام) ، فى حين تتعلق اختبارات الالتزام بالمدفوعات النقدية بالوظيفة الرابعة التى تتمثل فى تشغيل.وتسجيل المدفوعات النقدية .

ومره أخرى يتم استخدام أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات كإطار للإشارة إلى تصميم اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات النقدية . حيث يجب أن يقوم المراجع لتحقيق كل هدف من السير خلال نفس العملية المنطقية التى سبق مناقشتها فى الفصول السابقة .

فيجب أن يفهم المراجع إجراءات الرقابة الداخلية لتحديد ما هى أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية الهامة الموجودة ، وبعد تحديد المراجع إجراءات الرقابة الداخلية الهامة ومواطن الضعف Existing Control and Weaknesses

لكل هدف ، يتم إجراء تقييم مبدئى لمخاطر الرقابة على مستوى كل هدف ، وحتى تلك النقطة يجب على المراجع أن يقرر أية إجراءات الرقابة الداخلية التى يخطط أن يختبرها لتحقيق التقييم المبدئى لمخاطر الرقابة . ويمكن تحديد اختبارات التحقق الأساسية للتحريفات النقدية Monetary Misstatements المرتبطة بالأهداف على نطاق كبير على أساس ذلك التقييم والاختبارات المخططة . وبعد أن يقوم المراجع بعمل إجراءات المراجعة لكل هدف يمكن أن يتم دمج الإجراءات داخل برنامج المراجعة حتى يتم أدائها بكفاءة ، يلخص الشكل رقم (٨/٢) تلك المنهجية ، وهى نفسها المستخدمة فى دورة المبيعات والمتحصلات النقدية . ويجب الإشارة مرة أخرى على أن تلك المنهجية تركز على تحديد إجراءات المراجعة الملائمة وتحديد حجم العينة وتحديد البنود التى يتعين اختبارها بالإضافة إلى تحديد توقيت إجراءات المراجعة .

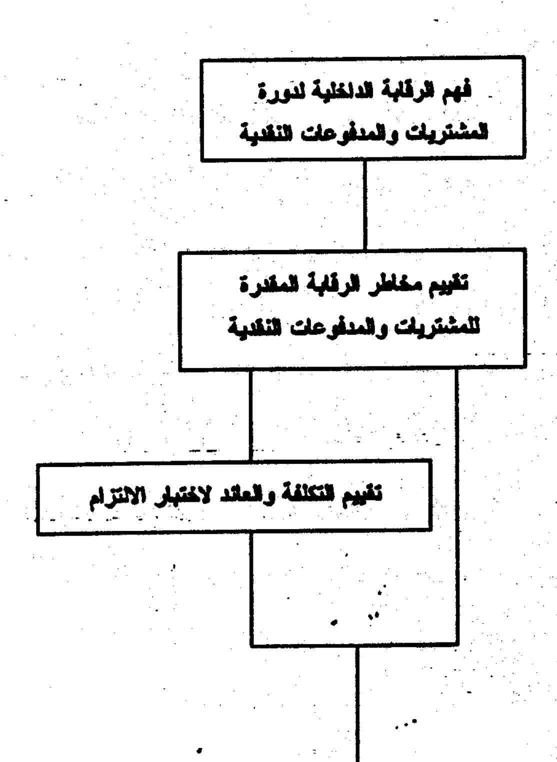
٨/٣/٢ التحقق من عمليات المشتريات Verifying Acquisitions

يلخص الجدول رقم (٨/٢) أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية الهامة ، واختبارات الالتزام الشائعة واختبارات التحق الأساسية الشائعة على مستوى العمليات والمرتبطة بكل هدف من أهداف المراجعة على مستوى العمليات .

بهدف دراسة الجدول رقم (٨/٢) من المهم أن يتم ربط إجراءات الرقابة الداخلية بالأهداف واختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية ، واختبارات التحقق الأساسية للعمليات بالتحريفات النقدية التى قد تكون موجودة أو غائبة بسب وجود أو عدم وجود أساليب رقابية هامة أو موطن ضعف فى النظام وتجدر الإشارة إلى أن مجموعة إجراءات المراجعة الخاصة بعملية المراجعة سوف تتباين حسب إجراءات الرقابة الداخلية الهامة بالإضافة إلى الظروف الأخرى إلى الظروف الأخرى .

شكل رقم (٨/٢)

منهجية تصميم اختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات النقدية



إجراءات المراجعة .	تصميم اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات للوفاء بأهداف المراجعة بالعمليات .
تحديد حجم العينة .	
تحديد البنود التي يتعين اختبارها.	
توقيت إجراءات المراجعة.	

وجدير بالذكر فأن هناك أربعة من أهداف المراجعة الستة على مستوى العمليات المرتبطة بالمشتريات تستحق الانتباه والتركيز الخاص على النحو التالى :-

١- أن عمليات المشتريات المسجلة خاصة بسلع وخدمات موجودة فعلا ومتفقة مع أفضل مصالح العميل (هدف الموجود) .

فإذا اقتنع المراجع بأن إجراءات الرقابة الداخلية كافية لتحقيق ذلك الهدف، من ثم يمكن تخفيض اختبارات وجود عمليات غير صحيحة أو غير قائمة بشكل كبير ، وتتضمن إجراءات الرقابة الداخلية الكافية التى من المحتمل أن تمنع العميل من تضمين تلك العمليات التى تفيد بشكل رئيسى الإدارة أو العاملين الآخرين بدلا من المنشأة محل المراجعة كمصروف نشاط أو اصل من أصول الشركة . وفى بعض الحالات تكون العمليات غير الصحيحة واضحة على سبيل المثال شراء بنود شخصية غير مرخص بها عن طريق العاملين أو اختلاس فعلى للنقدية عن طريق تسجيل عملية شراء وهمية فى دفتر يومية المشتريات . وفى حالات أخرى قد يكون من الصعوبة بمكان تقييم ملائمة العمليات على سبيل المثال المدفوعات النقدية لاشتراكات المديرين بالنوادى أو المصروفات المدفوعة مقابل الإجازات لأعضاء مجلس إدارة الشركة أو أسرهم فى البلاد الأجنبية . كذلك المدفوعات غير القانونية الموافق عليها عن طريق الإدارة إلى الموظفين الرسميين فى البلاد الأجنبية . فأذا ما كانت إجراءات الرقابة الداخلية على العمليات غير الصحيحة أو غير القائمة غير كافية فقد يكون من الضرورى أن يتم توفير فحص موسع للمستندات المؤيدة لتلك العمليات .

٢- تسجيل عمليات المشتريات القائمة (الشمول)

يؤثر الفشل فى تسجيل عمليات شراء السلع والخدمات المستلمة مباشرة على أرصدة حسابات الدائنين ، وقد يترتب على ذلك المغالاة فى تحديد صافى الدخل وحقوق الملكية . وبسبب ذلك فأن المراجعين عادة ما يكونوا مهتمين جدا بهدف الشمول والاكتمال فى بعض المواقف قد يكون من الصعوبة أن يتم أداء اختبارات التفاصيل لتحديد ما إذ كان هناك عمليات غير مسجلة أم لا ، ويتعين على المراجع أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية الهامة الذى تحقق الغرض . بالإضافة لذلك فحيث أن عملية مراجعة حسابات الدائنين بصفة عامة تأخذ مقدار ملحوظ من زمن المراجعة من ثم يمكن أن تهم إجراءات الرقابة الداخلية الفعالة التى اختبرت من حيث الالتزام بها بشكل ملائم فى تخفيض تكاليف عملية المراجعة بشكل جوهرى .

٣- تسجيل عمليات المشتريات بدقة (الدقة)

حيث أن دقة كثير من حسابات الأصول والالتزامات والمصروفات يعتمد على التسجيل الصحيح للعمليات فى يومية المشتريات ، فأن نطاق اختبارات التفاصيل لكثير من حسابات قائمة المركز المالى وحسابات المصروفات يعتمد على تقييم المراجع لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية على دقة عمليات المشتريات المسجلة ، على سبيل المثال إذا ما اعتقد المراجع أن الأصول الثابتة قد سجلت بشكل صحيح فى سجلات القيد الأصلية ، يكون من المقبول أن يتم أداء الاختبار المستندى لبضعة عمليات مشتريات فى الفترة الحالية وذلك أذا ما اعتقد بأن إجراءات الرقابة الداخلية غير كافية .

جدول رقم (٨/٢)

ملخص بأهداف المراجعة على مستوى العمليات ، وإجراءات الرقابة الهامة واختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بالمشتريات

أهداف المراجعة	إجراءات الرقابة الداخلية الهامة	اختبارات الالتزام	اختبارات التحقق الأساسية للعمليات
هدف الوجود			
أن عمليات المشتريات تتعلق بمبلغ ومشتريات وخدمات مستلمة متسقة على أفضل مصالح للعميل	١- وجود طلب شراء وأمر شراء وتقرير استلام وفاتورة للبائع (المورد) مرفقة مع حافظة المشتريات.	١- فحص المستندات الموجودة فى ملف المستندات من حيث وجودها .	١-فحص يومية المشتريات دفتر الأستاذ العام وحسابات الأستاذ الفرعية لحسابات الدائنين الخاصة بالقيم الكبيرة أو غير العادية
	٢- الموافقة على عمليات المشتريات عن طريق المستوى الإدارى السليم .	٢-وجود إشارة تدل على الموافقة على عمليات المشتريات .	٢- اختبار المستندات المرتبطة بمعقوليتها وصحتها وخاصة فواتير الموردين وتقارير الاستلام وأوامر الشراء وطلبات الشراء .
	٣- إلغاء أو إبطال المستند لمنع إعادة استخدام مرة أخرى .	٣- وجود إشارة تدل على الموافقة على عمليات المشتريات	٣-تتبع عمليات شراء المخزون حتى دفتر أستاذ مساعد المخزون (الملف الرئيسى للمخزون) .
	٤-التحقق الداخلى من فواتير الموردين وتقارير الاستلام وأوامر الشراء وطلبات الشراء .	٤-فحص وجود إشارة تدل على التحقق الداخلى .	٤- اختبار الأصول الثابتة التى تم اقتنائها .
٢-هدف الشمول			
تسجيل عمليات الشراء التى تمت (الموجودة) .	١-أن تكون أوامر الشراء مرقمة ومسلسلة وأن يتم المحاسبة عنها.	١- المحاسبة عن تتابع وتسلسل أوامر المشتريات.	١- التتبع من ملف تقارير الاستلام حتى يومية المشتريات
	٢-تقارير أن تكون الاستلام مرقمة ومسلسلة وأن يتم المحاسبة عنها .	٢- المحاسبة عن تتابع وتسلسل تقارير الاستلام	٢- التتبع من فواتير الموردين حتى يومية المشتريات .
	٣- أن تكون المستندات المرتبطة بعمليات المشتريات مرقمة ومسلسلة وأن يتم المحاسبة عنها .	٣- المحاسبة عن تتابع وتسلسل المستندات المرتبطة بعمليات المشتريات.	

<table>
<tr><td colspan="4">٣-هدف الدقة</td></tr>
<tr><td>أن تكون عمليات الشراء المسجلة دقيقة .</td><td>١-التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم .
٢-مقارنة اجماليات الدفعة ، مع تقارير ملخص الحاسب .
٣- الموافقة على عمليات المشتريات من حيث الأسعار والخصومات .</td><td>١-فحص وجود إشارة تدل على التحقق الداخلى .
٢- فحص ملف اجماليات الدفعة من حيث توقيع موظف الرقابة على البيانات ومقارنة الاجماليات مع تقارير الملخص .
٣-فحص وجود إشارة تدل على تلك الموافقة .</td><td>١-مقارنة العمليات المالية المسجلة فى يومية المشتريات مع فاتورة المورد وتقرير الاستلام والمستندات الأخرى المؤيدة .
٢-إعادة حساب الدقة على فاتورة المورد متضمنة الخصم ومصاريف الشحن .</td></tr>
<tr><td colspan="4">٤-هدف التبويب</td></tr>
<tr><td>تبويب عمليات المشتريات بشكل صحيح.</td><td>١-وجود خريطة حسابات كافية .
٢-التحقق الداخلى من التبويب</td><td>١-فحص دليل الإجراءات وخريطة الحسابات .
٢-فحص وجود إشارة تدل على التحقق الداخلى</td><td>١-مقارنة التبويب مع خريطة الحسابات .</td></tr>
<tr><td colspan="4">٥-هدف التوقيت</td></tr>
<tr><td>أن يتم تسجيل عمليات المشتريات فى الفترة الصحيحة .</td><td>١-وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات بعد أن يتم استلام السلع والخدمات ما أمكن .
٢-التحقق الداخلى</td><td>١-فحص أدلة الإجراءات وملاحظة ما إذا كانت هناك فواتير موردين غير مسجلة
٢-ملاحظة وجود إشارة تدل على التحقق الداخلى</td><td>١-مقارنة تواريخ تقارير الاستلام فواتير الموردين مع تسجيل التواريخ فى يومية المشتريات .</td></tr>
<tr><td colspan="4">٦-هدف الترحيل والتلخيص</td></tr>
<tr><td>تضمين عمليات المشتريات بشكل صحيح فى دفتر أستاذ مساعد الدائنين والمخزون (الملف الرئيسى للموردين المخزون) وأن يتم تلخيصها بشكل صحيح</td><td>١-التحقق الداخلى من محتويات الملف الرئيسى لحسابات الدائنين.
٢- مقارنة الملف الرئيسى لحسابات الدائنين أو اجماليات موازين المراقبة مع رصيد الأستاذ العام .</td><td>١-فحص وجود إشارة تفيد التحقق الداخلى .
٢-فحص التوقيعات فى حسابات الأستاذ العام بما يفيد إجراءات المقارنة .</td><td>١- اختبار الدقة الحسابية وتتبع التوصيل حتى الأستاذ العام والملفات الرئيسية لحسابات الدائنين والمخزون .</td></tr>
</table>

وعندما يستخدم العميل سجلات الجرد المستمرة فأن اختبارات تفاصيل المخزون يمكن أن يتم تخفيضها بصورة جوهرية أيضا أذا ما اعتقد المراجع أن سجلات المخزون المستمرة دقيقة . ويتم اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية على عمليات المشتريات المتضمنة فى سجلات المخزون المستمرة عادة كجزء من اختبارات الالتزام (اختبارات التحقق من عمليات المشتريات ، وتلعب إجراءات الرقابة الداخلية على ذلك الهدف دورا رئيسيا فى عملية المراجعة ، حيث يتيح تضمين كل من تكاليف الكمية والوحدة فى سجلات المخزون المستمرة تخفيضا فى اختبارات الجرد الفعلية وتكاليف الوحدة للمخزون إذا ما كانت إجراءات الرقابة الداخلية عليها تعمل بفعالية .

٤- تبويب عمليات المشتريات بشكل صحيح (التبويب)

يمكن للمراجع أن يخفض اختبارات تفاصيل حسابات فردية معينة إذا ما اعتقد بأن إجراءات الرقابة الداخلية كانت كافية لتوفير تأكيد معقول على التبويب الصحيح فى يومية المشتريات وعلى الرغم من أن كافة الحسابات التى تتأثر بدرجة معينة عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية على التبويب ، فأن هناك مجالين يتأثران بشكل كبير هما شراء الأصول الثابتة فى الفترة الحالية وكافة حسابات المصروفات على سبيل المثال الإصلاحات والصيانة ، المنافع والدعاية والإعلان ، وحيث أن أداء اختبار المستندى لعمليات شراء الأصول الثابتة فى الفترة الحالية وكافة حسابات المصروفات لأغراض التحقق من هدف الدقة والتبويب يعتبر من إجراءات المراجعة الأكثر استغراقا فى الوقت نسبيا فأن توفير زمن المراجعة يمكن أن يكون جوهريا بالتعبئة .

٨/٣/٣ التحقق من المدفوعات النقدية Verifying Cash Disbursements

يلخص الجدول رقم (٨/٣) أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المتحصلات النقدية ، وإجراءات الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بالمدفوعات النقدية ، وبنفس الأسلوب المستخدم فى جدول رقم (٨/٢) المرتبطة بعمليات المشتريات يمكن إبداء نفس الملاحظات الخاصة بمنهجية وعملية أداء إجراءات المراجعة لعمليات المشتريات على عمليات المدفوعات النقدية .

فمتى قرر المراجع أداء إجراءات المراجعة الخاصة بالمشتريات والمدفوعات النقدية يقوم بأداء الاختبارات فى وقت متزامن على سبيل المثال بالنسبة لفحص أحد العمليات المختارة من يومية المشتريات عادة ما يتم فحص فاتورة المورد وتقرير الاستلام فى نفس الوقت مع فحص الشيك المرتبط بهما، ولذلك فأن أداء اختبار التحقق يتم بكفاءة بدون تخفيض فعالية الاختبارات .

٨/٣/٤ معاينة الصفات لأغراض اختبارات الالتزام واختبارات التحقق على مستوى العمليات

Attributes Sampling for Tests of Controls and Substratum tests of Transactions

بسبب أهمية اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بالمشتريات والمدفوعات النقدية ، فأن استخدام معاينة الصفات يعتبر أسلوب شائع للمراجع فى هذا المجال ، ويعتبر ذلك المدخل مشابه لذلك المستخدم فى اختبارات الالتزام والتحقق الأساسى للعمليات المرتبطة بالمبيعات والمتحصلات النقدية المستخدم فى الفصل السادس .

جدول رقم (٣/٨)

ملخص بأهداف المراجعة على مستوى العمليات ، وإجراءات الرقابة الداخلية واختبارات الالتزام واختبارات التحقق الأساسية على مستوى عمليات المدفوعات النقدية

أهداف المراجعة	إجراءات الرقابة الداخلية الهامة	اختبارات الالتزام	اختبارات التحقق الأساسية للعمليات
هدف الوجود			
المدفوعات النقدية المسجلة خاصة بسلع وخدمات تم استلامها فعلا .	١- الفصل الكاف بين المسئوليات فيما بين إمساك حسابات الدائنين وحيازة الشيكات الموقعة .	١-المناقشة مع العاملين وملاحظة أدائهم الأنشطة.	١-مراجعة دفتر يومية المدفوعات النقدية والأستاذ العام و الملف الرئيسى لحسابات الدائنين لا سيما المتعلقة بالقيم الكبيرة أو غير العادية .
	٢- فحص المستندات المؤيدة قبل التوقيع على الشيكات عن طريق شخص مرخص له بذلك .	٢-المناقشة مع العاملين وملاحظة أدائهم الأنشطة.	٢-تتبع الشيك حتى قيد يومية المشتريات المرتبطة وفحص اسم المستند وقيمة الشيك .
	٣-الموافقة على السداد فى ضوء المستندات المؤيدة عند وقت تزامن مع التوقيع على الشيكات.	٣-فحص التأشير الذى يفيد الموافقة على السداد .	٣-فحص الشيك المسدد من حيث التوقيع عليه من المفوض له ، والتظهير الصحيح .
			٤- فحص المستندات المؤيدة كجزء من اختبارات عملية المشتريات .
٢-هدف الشمول			
تسجيل عمليات المدفوعات النقدية القائمة .	١- أن تكون الشيكات مرقمة ومسلسلة وأن يتم المحاسبة عنها .	١- المحاسبة عن تتابع استخدام الشيكات .	
	٢- إعداد مذكرة تسوية البنك شهريا عن طريق موظف مستقل عن الموظف المسئول عن تسجيل المدفوعات النقدية و حيازة النقدية.	٢-فحص مطابقات البنك وملاحظة إعدادها شهريا .	٢- مطابقة المدفوعات النقدية المسجلة مع المدفوعات النقدية الظاهرة فى كشف حساب البنك (دليل إثبات المدفوعات النقدية) .
٣-هدف الدقة			
تسجيل عمليات المدفوعات النقدية بدقة .	١-التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم .	١- فحص التأشير الذى يفيد التحقق الداخلى .	١-مقارنة الشيكات المسدد مع قيود يومية المشتريات المرتبطة وبنود يومية المدفوعات النقدية .
	٢- إعداد مذكرة تسوية للبنك شهريا عن طريق موظف مسئول	٢- فحص مذكرة تسوية البنك وملاحظة إعدادها .	٢-إعادة حساب الخصومات النقدية
			٣-إعداد دليل الإثبات على المدفوعات النقدية .

٤-هدف التبويب			
تبويب عمليات المدفوعات النقدية بشكل ملائم .	١-وجود خريطة حسابات كافية . ٢-التحقق الداخلي من التبويب .	١- فحص أدلة الإجراءات وخريطة الحسابات . ٢-فحص التأشير الذي يفيد إتمام التحقق الداخلي .	١-مقارنة التبويب مع خريطة الحسابات عن طريق الإحالة إلى فواتير الموردين ويومية المشتريات.
٥-هدف التوقيت			
تسجيل عمليات المدفوعات النقدية في التواريخ الصحيحة .	١- إجراءات تتطلب تسجيل العمليات في أقرب وقت بعد توقيع الشيك ما أمكن . ٢-التحقق الداخلي .	١-فحص أدلة الإجراءات وملاحظة ما إذا كانت هناك فواتير موردين غير مسجلة. ٢-فحص التأشير الذي يفيد التحقق الداخلي .	١-مقارنة تواريخ في الشيكات مع يومية المدفوعات النقدية . ٢-مقارنة التواريخ في الشيكات مع تاريخ السداد من البنك .
٦-هدف الترحيل والتلخيص			
تضمين عمليات المدفوعات النقدية بشكل صحيح في الملف الرئيسي لحسابات الدائنين وتلخيصها بشكل سليم.	١-التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي لحسابات الدائنين. ٢- مقارنة الملف الرئيسي لحسابات الدائنين وأرصدتها بميزان المراجعة مع إجماليات أرصدتها بالأستاذ العام .	١-فحص التأشير يفيد التحقق الداخلي . ٢-فحص التوقيعات في حسابات الأستاذ العام بما يفيد إجراءات المقارنة .	١-اختبار الدقة الكتابية عن طريق مطابقة الجمع في دفاتر اليومية وتتبع الترحيل إلى الأستاذ العام والملف الرئيسي لحسابات الدائنين .

وتجدر الإشارة إلى أن معظم الصفات الهامة فى دورة المشتريات والمدفوعات النقدية الهامة لها تأثير نقدى مباشر على الحسابات المرتبطة علاوة على ذلك فأن كثير من أنواع الأخطاء والغش التى قد تكون موجودة تمثل تحريف فى الأرباح وهى موضع اهتمام جوهرى للمراجع ، على سبيل المثال قد يكون هناك تحريفات فى تسجيل المخزون فى الفترة المالية الصحيحة أو قد يكون هناك تسجيل غير صحيح لقيمة أحد المصروفات ، وبسبب ذلك قد يتم تحديد معدل الاستثناء أو الانحراف المقبول **Tolerable Exception Rate** المسموح به عن طريق المراجع فى احتياجات كثير من الصفات فى دورة المشتريات والمدفوعات بشكل منخفض نسبيا . وحيث أن القيم النقدية للعمليات الفردية فى تلك الدورة تغطى مدى واسع فمن الشائع أيضا أن يتم فصل البنود ضخمه وغير العادية ويتم اختبارها بالكامل بنسبة ١٠٠ % .

٨/٤ إجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بحسابات الدائنين

Internal Controls of Accounts Payable

تمثل حسابات الدائنين التزامات غير مدفوعة مقابل سلع وخدمات تم استلامها بالفعل ، وأحيانا ما قد يصعب التمييز بين حسابات الدائنين والالتزامات المستحقة .

إلا أنه من المفيد أن يتم تعريف الالتزام بأنه عبارة عن أحد حسابات الدائنين إذا لم يكن إجمالى قيمة الالتزام معروفا أو مستحقا فى تاريخ قائمة المركز المالى ، لذلك تتضمن قيمة حسابات الدائنين الالتزامات المرتبطة بشراء المواد الخام والأجهزة والمعدات والإصلاح ، وكثير من الأنواع الأخرى للسلع والخدمات التى تم استلامها قبل نهاية السنة . يمكن أيضا تحديد الغالبية العظمى لحسابات الدائنين عن طريق وجود فواتير للموردين ترتبط ،

بالالتزام يجب أيضا أن يتم التميز بين حسابات الدائنين من حيث الالتزامات المحملة بالفوائد . فأذا ما تضمن أحد الالتزامات سدادا لفائدة من ثم يجب أن يتم تسجيله كأوراق دفع أو سند قرض مستحق أو برهن عقارى مستحق .

يلخص الشكل رقم (٨/٣) المنهجية الخاص بتصميم اختبارات التفاصيل لحسابات الدائنين ، وهى تتماثل مع المستخدم بالنسبة لحسابات المدينين ، ومن الشائع أن تكون قيمة حسابات الدائنين جوهرية ، ولذلك فقد توجد مخاطر متلازمة عديدة . وغالبا ما تكون أساليب إجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بحسابات الدائنين غير فعالة حيث أن كثير من الشركات تعتمد على البائعين فى إرسال مطالبات وفواتير تذكرهم بقيمة الالتزامات غير المدفوعة المستحقة عليهم ، لذلك غالبا ما يتطلب أن يكون هناك اختبارات تفاصيل موسعة على حسابات الدائنين .

ويمكن شرح أثار أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية للعميل على اختبارات حسابات الدائنين عن طريق استخدام مثالين ، يفترض فى المثال الأول أن لدى العميل إجراءات رقابة فعالة جدا على تسجيل وسداد عمليات المشتريات ويتم توثيق استلام السلع فورا عن طريق استخدام تقارير استلام مرقمة ، مسلسلة كما يتم ترقيم المستندات المرتبطة وإعدادها فورا وبكفاءة وتسجيلها فى ملف عمليات المشتريات والملف الرئيسى لحسابات الدائنين . أيضا يتم سداد المدفوعات النقدية فورا عندما يستحق تاريخ سدادها ويتم تسجيلها فورا فى ملف عمليات المدفوعات النقدية والملف الرئيسى لحسابات الدائنين ، ويتم مطابقة أرصدة حسابات الدائنين الفردية فى الملف الرئيسى على أساس شهرى مع قوائم الموردين ، كذلك يتم مقارنة الاجماليات مع الأستاذ العام عن طريق شخص مستقل .

شكل رقم (٨/٣)

المنهجية الخاصة بتقييم اختبارات التفاصيل لأرصدة حسابات الدائنين

تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر المراجعة المقبولة والمخاطر المتلازمة لحسابات الدائنين .

اعتبارات الأهمية النسبية

معظم الشركات لديها عدد ضخم من عمليات المشتريات والمدفوعات النقدية وواحد أو أكثر من حسابات قائمة المركز المالى الجوهرية على سبيل المثال حسابات الدائنين والعقارات والآلات والأجهزة أيضا من المحتمل أن تكون هناك حسابات عديدة غير جوهرية مثال المصروفات المدفوعة مقدما والمصروفات المستحقة .

تقييم مخاطر الرقابة الخاصة بحسابات الدائنين

اعتبارات المخاطر المتلازمة

من المحتمل أن تتباين المخاطر المتلازمة بشكل واسع من شركة لأخرى لتلك الدورة ، وكأمثلة على ظروف المخاطر المتلازمة المرتفعة المحتملة وجود معاملات جوهرية الأطراف ذوى علاقة أو شراء سلع وخدمات خاصة ببناء مبانى أو أجهزة ومعدات .

تصميم وأداء اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة واختبارات التحقق الأساسية على مستوى عمليات دورة المشتريات والمدفوعات النقدية .

اعتبارات مخاطر الرقابة

تتباين مخاطر الرقابة بشكل واسع من شركة لأخرى لتلك الدورة، وكثيرا من الشركات الصغيرة غالبا ما ينقصها الفصل بين المسئوليات وإجراءات رقابية هامة أخرى ، أما الشركات الكبيرة فعادة (ليس دائما) ما يكون لديها نظم رقابة داخلية فعالة على عملية المشتريات والمدفوعات النقدية.

تصميم وأداء إجراءات تحليلية لدورة المشتريات والمدفوعات .

تقييم اختبارات تفاصيل لأرصدة حسابات الدائنين التى تحقق أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة .	إجراءات المراجعة .
	حجم العينة .
	البنود محل الاختبارات .
	توقيت الإجراءات .

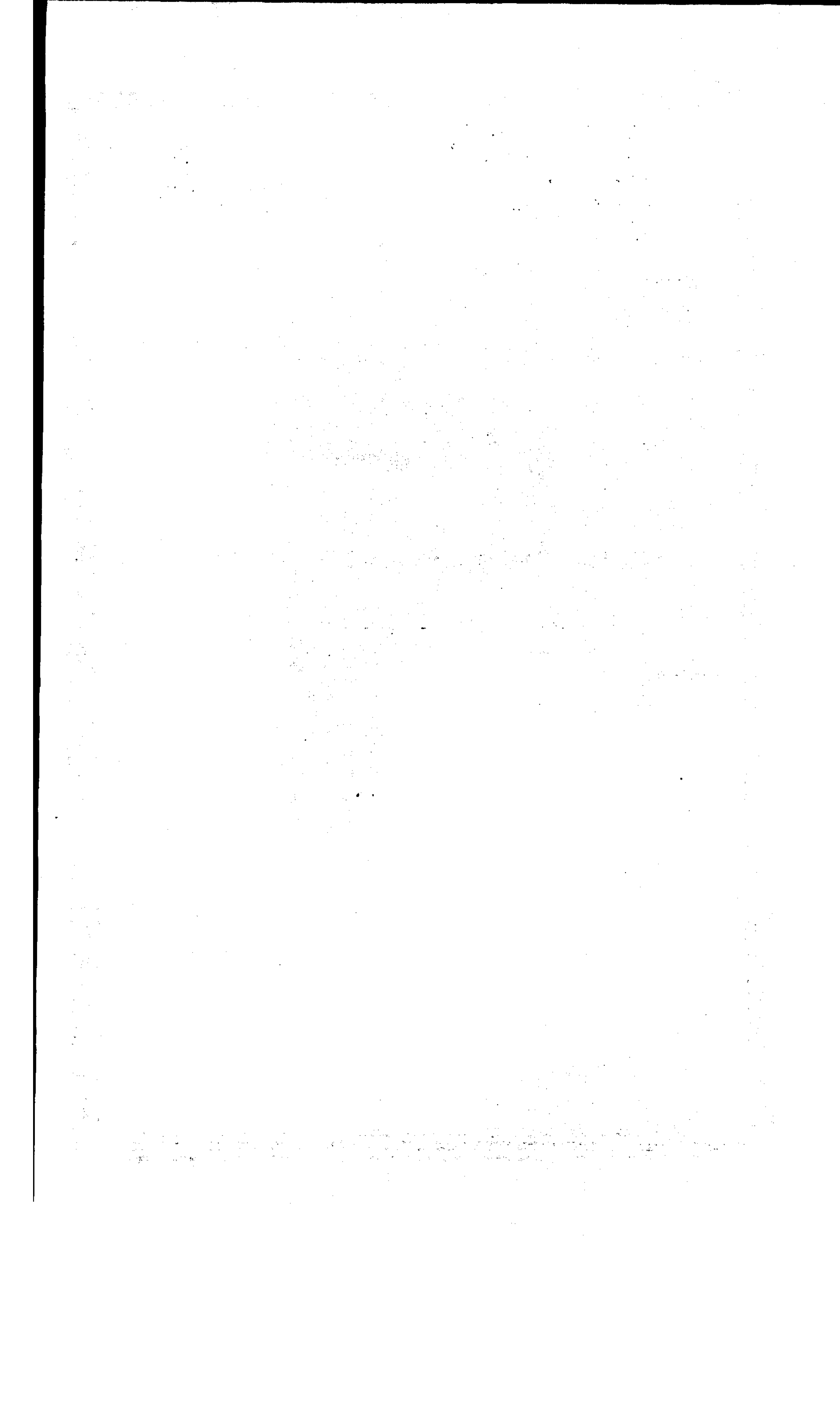
فى ظل تلك الظروف فأن التحقق من حسابات الدائنين يجب أن يتطلب مجهود مراجعة منخفضة نسبيا متى استنتج المراجع أن إجراءات الرقابة الداخلية تعمل بفعالية ويفترض فى المثال الثانى عدم استخدام تقارير الاستلام حيث يقوم العميل بتأجيل تسجيل عمليات المشتريات حتى يتم سداد المدفوعات النقدية مقابلها ، وبسبب وجود مركز نقدى ضعيف فأن المطالبات يتم دفعها كثيرا خلال عدة أشهر بعد تاريخ ، استحقاقها وعندما يواجه المراجع ذلك الموقف يكون هناك احتمال مرتفع لتدنية تحديد وعرض حسابات الدائنين ، لذلك ففى تلك الظروف يكون من الضرورى أداء اختبارات تفاصيل موسعة لحسابات الدائنين لتحديد ما إذا كانت حسابات الدائنين قد تم تحديدها وعرضها بشكل صحيح فى تاريخ قائمة المركز المالى .

ولاشك أن أكثر أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية أهمية على حسابات الدائنين قد سبق مناقشتها كجزء من الرقابة الداخلية وتسجيل عمليات المشتريات والمدفوعات النقدية . بالإضافة إلى تلك الإجراءات الرقابية من المهم أن يكون هناك مطابقة شهرية لقوائم الموردين مع الالتزامات المسجلة وبين الملف الرئيسى لحسابات الدائنين مع الأستاذ العام على أن يتم ذلك عن طريق شخص مستقل .

الفصل التاسع

مراجعة دورة المخزون والتخزين

(دورة الإنتاج والتحويل)



الفصل التاسع

مراجعة دورة المخزون والتخزين

(دورة الإنتاج والتحويل)

Audit of The Inventory and Warehousing Cycle (Production and Conversion Cycle)

مقدمة :

طرأ تغيير جذرى فى مسئولية المراجع عن المخزون نتيجة للقضية المعروفة بأسم ماكيسون وروبينز وهى أحد شركات الأدوية المدرجة بالبورصة عام ١٩٣٩ فى الولايات المتحدة الأمريكية ، فقبل ذلك التاريخ كان المراجعون حريصين على تجنب أى مسئولية عن وجود المخزون وصحة كمياته التى تظهر في قوائم الجرد بالحصول على شهادة من الإدارة تفيد وجود البضاعة وصحة الكميات التى تظهر فى كشوف الجرد . وقد أظهر التحقيق الذى قامت به هيئة تداول الأوراق المالية فى تلك القضية أن القوائم المالية الخاصة بالشركة والتى قام بمراجعتها مكتب برايس ووتر هاوس أحد مكاتب الخمس الكبار كانت تحتوى على أصول لاوجود لها تبلغ قيمتها ١٩ مليون دولار ومن ضمن ذلك الرقم بلغ قيمة المخزون الوهمى ١٠ ملايين دولار . ويرجع إصدار المراجع تقرير غير متحفظ – الى أن المراجعين فى ذلك الوقت – كان يقتصر عملهم بالنسبة للمخزون على فحص السجلات المحاسبية فقط دون حضور عملية الجرد وملاحظة الطريقة التى يتم بها حيث لم يكن لهم أى أتصال بعملية الجرد الفعلى للمخزون ، وقد أثبت التحقيق أن الغش كان يمكن أكتشافه بسهولة لو

حاول المراجع أن يقوم بأختبار بعض الكميات أو ملاحظة الطريقة التى يتم بها الجرد أو بكلتا الوسيلتين .

وأعتبارا من عام ١٩٧٢ أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى إيضاحات عن معايير المراجعة تؤكد على أهمية ملاحظة المراجع للجرد الفعلى للمخزون ، ومن الممكن أيضا فى حالات معينة أستخدام إجراءات أخرى بديلة (مثل ملاحظة بعض الاصناف وجردها فعليا – وإن حدث ذلك بعد تاريخ قائمة المركز المالى) .

يهتم هذا الفصل بدراسة مراجعة دورة المخزون والتخزين بإعتبارها أهم حساب دورة الإنتاج والتحويل **Production and Conversion Cycle** ، حيث يتم دورة المخزون والمخازن والوظائف والمستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها ، كما يتم شرح أهمية الأجزاء الخمسة لدورة المخزون والتخزين للمراجع ، وتقييم وأداء أختبارات المراجعة لنظام المحاسبة على التكاليف .

وتحقيقا لهدف ذلك الفصل فقد تم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

٩/١ طبيعة وأهمية دورة المخزون والتخزين وإرتباطها بدورة الإنتاج والتحويل .

٩/٢ وظائف دورة المخزون والتخزين والسجلات والمستندات وإجراء الرقابة الداخلية المرتبطة بها .

٩/٣ مراجعة المخزون .

٩/٤ مراجعة محاسبة التكاليف (نظم الرقابة وأختبارات الالتزام بها) .

٩/١ طبيعة وأهداف دورة المخزون والتخزين وإرتباطها بدورة الإنتاج والتحويل
The Nature and Objectives of Inventory and Warehousing Cycle and its Relation to Production Cycle

بصفة عامة تتضمن دورة الإنتاج والتحويل Production and Conversion وظائف الشركة المرتبطة بإنتاج البضائع تامة الصنع والمعدة للبيع والأنشطة المرتبطة بها ، وترتبط دورة التحويل والإنتاج بكل من دورتى النفقات والمدفوعات النقدية Expenditures and Payments Cycle والإيرادات والمتحصلات النقدية Revenues and Collections Cycle ، حيث تستخدم دورة الإنتاج والتحويل الموارد والمعلومات المقدمة من دورة النفقات والمدفوعات (المواد الخام على سبيل المثال) ، بينما تقدم دورة الإنتاج والتحويل الموارد والمعلومات الى دورة الإيرادات والمتحصلات (على سبيل المثال بيع المنتجات تامة الصنع الى العملاء) ، يوضح الشكل رقم (٩/١) العلاقة بين تلك الدورات الثلاثة ، كما يتبين أيضا أن دورة الإنتاج والتحويل تهدف الى توفير وإستخدام الموارد وتحويلها ، وهى بذلك ترتبط بكل من المخزون Inventories والأصول الثابتة Fixed Assets ، وهما يعتبران أكثر بنود الأصول جوهرية وأهمية ولاسيما فى ظل الشركات الصناعية . فى هذا الجزء يتم التركيز على مراجعة المخزون ، فى حين يركز الفصل العاشر على مراجعة الأصول الثابتة .

يأخذ المخزون عديد من الصور والاشكال المختلفة أعتمادا على طبيعة المنشاة ، فالبنسبة للشركات التجارية للبيع بالتجزئة أو بالجملة فإن المخزون الأكثر أهمية يتمثل فى البضاعة المشتراه بغرض البيع . بينما يتضمن المخزون فى المستشفيات الأغذية والعقاقير المخدرة والمواد الطبية . أما مخزون الشركة

الصناعية فيتمثل فى المواد الخام وقطع الغيار والمهمات المشتراه لأستخدامها فى العمليات الأنتاجية، والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات التامة المتاحة للبيع. وبصفة عامة يتم تطبيق نفس معظم معايير وإجراءات المراجعة على كافة أنواع المخزون سواء كان مرتبطا بشركة صناعية أو تجارية أو خدمية .

ويعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للشركة، أو يحتفظ به فى مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلا للبيع، أو المحتفظ به فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات . ولذلك يمكن القول بأن المخزون يمكن أن يشمل ما يلى :-

- البضاعة المشتراة بغرض إعادة بيعها بإعتبارها السلعة التى تتاجر فيها الشركة .
- الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل والمواد الخام والمهمات التى تعتبر من مدخلات عملية الإنتاج .

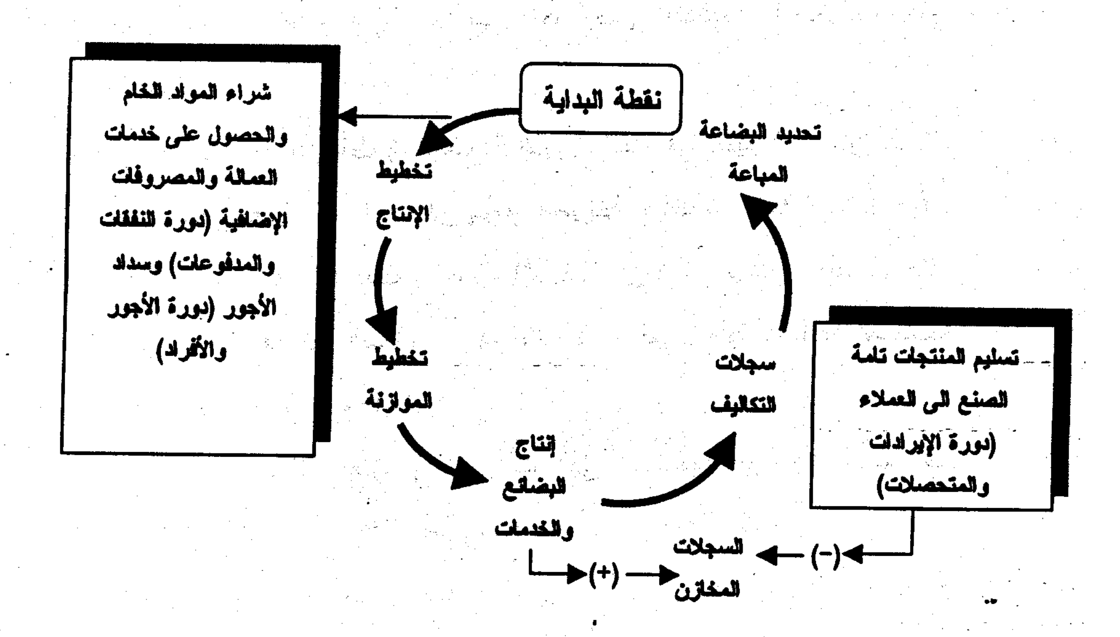
وغالبا ما تعتبر مراجعة المخزون من أكثر أجزاء عملية المراجعة تعقيدا أو أستغراقا للوقت لعديد من الأسباب هى :-

١- يعتبر المخزون بوجه عام أحد البنود الجوهرية فى قائمة المركز المالى. وغالبا ما يعد البند الأكبر فى قيمة الحسابات التى يتضمنها رأس المال العامل.

٢- أن المخزون يتواجد فى أماكن ومواقع مختلفة مما قد يجعل الرقابة المادية وحصره وجرده أمرا صعبا ، وعلى الرغم من أن الشركات تقوم بجعل المخزون فى أماكن حفظ قابلة للوصول اليها سواء بغرض أستخدامه فى الإنتاج أو بيعه بكفاءة إلا أن تشتت وجود المخزون فى أكثر من موقع جغرافى يخلق مشاكل جوهرية للمراجعة .

شكل رقم (٩/١)

دورة الإنتاج والتحويل



٣- أن تنوع وتباين البنود والمفردات التى يتضمنها المخزون تخلق صعوبات للمراجعين . وتتمثل تلك البنود المختلفة فى المجوهرات والمواد الكيماوية والأجزاء الإلكترونية ، وهى تمثل مشاكل واضحة فى ملاحظتها وتقييمها ، ويتطلب الأمر أستعانة المراجع بخبير أو متخصص فنى .

٤- أن تقييم المخزون يعتبر أمرا صعبا أيضا بسبب عديد من العوامل التى لعل أهمها التقادم والحاجة الى تخصيص التكاليف الصناعية على المخزون .

٥- أن هناك عديد من الطرق المقبولة التى تستخدم فى تقييم المخزون (ولكن يجب على عميل المراجعة ان يطبق الطريقة بثبات من سنة الى أخرى) ، علاوة على ذلك فقد تفضل إحدى الشركات أن تستخدم طرق تقييم مختلفة لأجزاء مختلفة من المخزون وهو ما يعتبر مقبولا طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عموما .

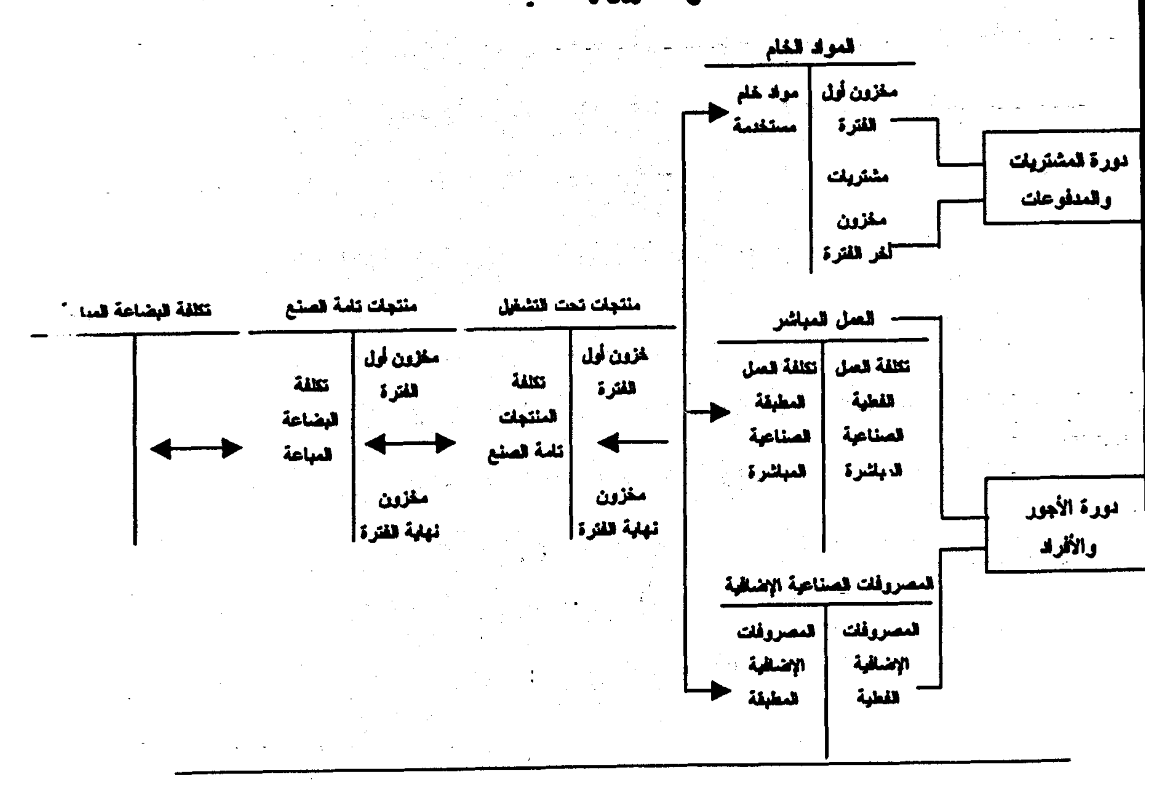
ويتضح من خلال تفحص الحسابات التى يتضمنها ميزان المراجعة فى الشركات المختلفة أن هناك فقط حسابين يتأثران بدورة المخزون والمخازن هما المخزون وتكلفة البضائع المباعة ، ومع ذلك فإن كل من هذين الحسابين يعتبر جوهريا لحد كبير . كذلك ففى الشركات الصناعية توجد عديد من الحسابات التى تؤثر على المخزون هى تكلفة العمالة ومشتريات المواد الخام وكافة التكاليف الصناعية غير المباشرة .

يبين الشكل رقم (٩/٢) التدفق المادى للسلع وتدفق التكاليف فى دورة المخزون والتخزين لأحدى الشركات الصناعية ، أيضا يمكن إبراز العلاقة المباشرة بدورة المخزون والتخزين مع دورة المشتريات والمدفوعات ودورة الأجور والأفراد عن طريق فحص الجانب المدين لحسابات المواد الخام وتكلفة

المباشرة بدورة المخزون والتخزين مع دورة المشتريات والمدفوعات ودورة الأجور والأفراد عن طريق فحص الجانب المدين لحسابات المواد الخام وتكلفة العمل المباشر وحسابات التكاليف الصناعية الإضافية . وهناك علاقة مباشرة بتلك الدورة مع دورة المبيعات والمتحصلات النقدية تحدث عن النقطة التى عندها يتم بيع المنتجات التامة (الجانب الدائن) ويتم عمل تحميل على تكلفة البضاعة المباعة . وتعتبر تلك العلاقة الوثيقة بين دورة المخزون والتخزين وباقى دورات العمليات الاخرى فى الشركة هى أحد الخصائص الأساسية لمراجعة تلك الدورة .

شكل رقم (٩/١)

تدفق المخزون والتكاليف



٩/٢ وظائف دورة المخزون والتخزين والسجلات والمستندات وإجراءات الرقابة الداخلية المرتبطة بها

يمكن النظر الى دورة المخزون والتخزين على أنها تتكون من نظامين منفصلين ولكنهما مرتبطين ببعضهما البعض ، يتضمن النظام الاول التدفق المادى الفعلى للمنتج Actual Physical Flow of Goods بينما الآخر يتضمن التكاليف المرتبطة بذلك المنتج Related Costs ، وحيثما يتحرك المخزون خلال أقسام الشركة ، يتعين أن تكون هناك أساليب وإجراءات رقابة داخلية كافية على كل من التحرك المادى للمخزون من ناحية وعلى تكاليف أستخدام ذلك المخزون من ناحية أخرى . ومن أجل فهم تلك الإجراءات الرقابية وأدلة إثبات المراجعة المطلوبة لأختبار فعاليتها يجب أن يتم توفير فحص مختصر للوظائف التى ترتبط بدورة المخزون والتخزين .

١- وظيفة معالجة أوامر الشراء Processing Purchase Orders

يتم أستخدام طلبات الشراء Purchase Requisitions كطلب يقدم لإدارة المشتريات لإعداد أوامر الشراء Purchase Orders لأحد بنود المخزون ، وقد يتم إدخال طلبات الشراء عن طريق موظف مخازن البضاعة أو عن طريق الحاسب الإلكترونى عندما يصل المخزون الى مستوى محدد مسبقا ، وقد يتم إعداد أوامر الشراء لتدبير المواد الخام المطلوبة لإنتاج أمر العميل أو قد يتم إدخال أوامر الشراء على أساس الحصر الدورى للمخزون عن طريق شخص مسئول . وبغض النظر عن الطريقة المتبعة يتم تقييم وأختبار

إجراءات الرقابة الداخلية على طلبات الشراء وأوامر الشراء ذات الصلة بها كجزء من دورة النفقات والمدفوعات .

٢- وظيفة أستلام المواد الخام الجديدة Receiving New Materials

يعتبر أستلام المواد المشتراة المحددة فى أوامر الشراء أيضا جزءا من دورة المشتريات والمدفوعات النقدية . ويجب أن يتم فحص المواد المستلمة من حيث كميتها ونوعيتها. ويقوم قسم الأستلام بإعداد تقرير أستلام Receiving Report والذى يعتبر جزء من المستندات الضرورية قبل أن يتم السداد النقدى، وبعد أتمام عملية الفحص يتم إرسال المواد الى المخازن كما يتم أرسال مستندات محضر الأستلام عادة الى أقسام الشراء والمخازن وحسابات الدائنين .

وتعتبر الرقابة الداخلية ونظام المساءلة المحاسبية ضرورة لكافة التحويلات.

٣- وظيفة تخزين المواد الخام Storing Raw Materials

عندما يقوم أمين المخازن باستلام المواد المشتراه يتم تخزينها فى المخازن حتى يتم طلبها فى الإنتاج . ويتم صرف المواد من المخازن بناء على طلب الحصول على مواد Material Requisition تم الموافقة عليه بشكل صحيح أو بناء على أمر تشغيل Work Order أو أى مستند مماثل يشير الى نوع وكمية المواد المطلوبة . مستند طلب المواد هذا يستخدم لتحديث سجلات المخزون المستمر(أو الملفات الرئيسية للمخزون المستمر) Perpetual Inventory Master File ولإجراء التحويلات الدفترية من حسابات المواد الخام الى حسابات الإنتاج تحت التشغيل Work in Process .

٤- وظيفة تشغيل المنتجات Processing The Goods

تتباين عملية تشغيل جزء من دورة المخزون والتخزين بشكل كبير من شركة لأخرى ، وبصفة عامة فإن تحديد البنود والكميات التى يتم إنتاجها يتأسس على الأوامر المحددة من العملاء وتنبؤات المبيعات ومستويات مخزون المنتجات التامة المحدد مسبقا بالإضافة الى دورات الإنتاج الأقتصادية . وفى كثير من الأحوال يكون هناك قسم مستقل للرقابة على الإنتاج مسئول عن تحديد نوع وكميات الإنتاج ، داخل أقسام الإنتاج المختلفة يجب ان يتم عمل أحتياطيات للمحاسبة عن الكميات المنتجة والرقابة على المخلفات وإجراءات للرقابة على الجودة بالإضافة الى الرقابة المادية للمواد تحت التشغيل Material in Process حيث يجب على قسم الإنتاج إعداد تقارير للإنتاج والمخلفات حيث يمكن لقسم المحاسبة أن يعكس حركة المواد فى السجلات وتحديد تكلفة الإنتاج بشكل دقيق .

فى أى شركة صناعية يعتبر وجود نظام كافى لمحاسبة التكاليف Adequate Cost Accounting System له دورا هاما لوظيفة تشغيل المنتجات . يعتبر نظام محاسبة التكاليف ضروريا لتحديد الربحية النسبية للمنتجات المختلفة لأغراض إدارة عملية التخطيط والرقابة بالإضافة الى تقييم المخزون لأغراض إعداد القوائم المالية . ويوجد نظامين للمحاسبة على التكاليف هما نظام تكلفة الأمر Job Cost ونظام تكلفة العملية Process Cost. ويتمثل الأختلاف الرئيسى فيما إذا كانت التكاليف يتم تجميعها عن طريق الأوامر الفردية عندما يتم صرف المواد وتحميل تكاليف العمل (تكلفة الأمر)، أو ما إذا كان يتم تجميعها عن طريق العمليات بواسطة تخصيص تكاليف

الوحدة لكل عملية محددة على المنتجات تأسيسا على العملية ذاتها (تكلفة العملية) .

تتكون سجلات محاسبة التكلفة Cost Accounting Records من الملفات الرئيسية وأوراق العمل والتقارير التى تهدف الى تجميع تكاليف المواد والعمل والتكاليف الإضافية سواء عن طريق الأمر أو العملية كتكاليف يتم تحميلها على المنتجات . وعند إتمام الأوامر أو المنتجات فإن التكاليف المرتبطة يتم تحويلها من منتجات تحت التشغيل الى منتجات تامة على اساس تقارير قسم الإنتاج .

٥- وظيفة تخزين المنتجات التامة Storing Finished Goods

بعد الأنتهاء من تصنيع المنتجات التامة عن طريق قسم الإنتاج ، يتم أرسال تلك المنتجات للمخازن فى انتظار شحنها الى العملاء حيث يتم إضافتها لسجلات المخازن ، وفى ظل الشركات التى لديها أساليب وإجراءات رقابة داخلية قوية يتم الأحتفاظ بالمنتجات التامة فى ظل رقابة مادية فى مكان منفصل يحظر الوصول إليه إلا عن طريق الأشخاص المخول لهم ذلك ، وغالبا ما يتم أعتبار الرقابة على المنتجات التامة جزء من دورة المبيعات والمتحصلات . حيث يتم صرف الإنتاج التام وشحنه للعميل بناء على أمر صرف من إدارة المبيعات .

٦- وظيفة شحن المنتجات التامة Shipping Finished Goods

يعتبر شحن المنتجات التامة جزء مكمل لدورة المبيعات والمتحصلات ، ويجب أن يتم الترخيص بأى عملية شحن أو تحويل للمنتجات التامة عن طريق مستند الشحن الموافق عليه بشكل صحيح . وقد سبق دراسة إجراءات

الرقابة الداخلية على عملية الشحن ، ويتم أستنزال البضائع التامة التى تم شحنها من رصيد المخزون أول بأول .

٧- الملف الرئيسى للمخزون المستمر Perpetual Inventory Master Files

يعتبر الملف الرئيسى للمخزون المستمر أحد السجلات المستخدمة للمخزون والذى لم يتم مناقشته سابقا ، حيث عادة ما يتم الأحتفاظ بسجلات مخزون مستمرة منفصلة للمواد الخام والمنتجات التامة . معظم الشركات لا تستخدم سجلات مخزون مستمرة للمواد تحت التشغيل .

يمكن ان تتضمن الملفات الرئيسية للمخزون المستمر فقط المعلومات الخاصة بوحدات المخزون المطلوب الحصول عليها أو بالمخزون المباع أو بالمخزون المتاح ، ويمكن أن تتضمن أيضا معلومات عن تكاليف الوحدة .

ويتم تحديث الملف الرئيسى للمخزون المستمر تلقائيا بالمشتريات من المواد الخام عندما يتم تشغيل مشتريات المخزون كجزء من عملية تسجيل المشتريات على سبيل المثال عندما يتم إدخال رقم الوحدات وتكلفة الوحدة لكل عملية شراء للمواد الخام فى الحاسب الإلكترونى ، فإن تلك المعلومات تستخدم لتحديث الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بالأرتباط فى نفس الوقت بيومية المشتريات والملف الرئيسى لحسابات الدائنين .

يجب أن يتم إدخال تحويلات المواد الخام من المخزون بشكل منفصل الى الحاسب الإلكترونى لتحديث سجلات المخزون المستمر . وعادة مايتطلب إدخال الوحدات المحولة فقط حيث أن الحاسب يمكن أن يحدد تكاليف الوحدة من الملف الرئيسى . تتضمن الملفات الرئيسية للمخزون المستمر للمواد الخام التى لديها تكاليف للوحدة لكل مادة خام أول وأخر الفترة ، الوحدات المتاحة

وتكاليف الوحدة ، والوحدات وتكاليف الوحدة لكل عملية مشتريات بالإضافة الى الوحدات وتكلفة الوحدة لكل تحويل الى قسم الإنتاج .

بينما تتضمن الملفات الرئيسية للمخزون المستمر للمنتجات التامة نفس النوع من المعلومات المناظرة فى سجلات المخزون المستمر للمواد الخام ، إلا أنها تعتبر أكثر تعقيدا بشكل ملحوظ لو كانت التكاليف المتضمنة مرتبطة بالوحدات . تتضمن تكاليف المنتجات التامة تكاليف مواد خام وتكلفة عمل مباشر بالإضافة الى التكاليف الصناعية الإضافية والتى غالبا ما تتطلب عمليات تخصيص والحفاظ على سجلات تفصيلية ، وعندما تتضمن سجلات المخزون المستمر للمنتجات التامة تكاليف الوحدة يجب أن تتكامل سجلات محاسبة التكاليف داخل نظام الحاسب الإلكترونى .

٨- ملخص بمستندات المخزون Summary of Inventory Documentation

يصور الشكل رقم (٩/٢) التحرك المادى والمستندات المرتبطة بذلك التحرك فى دورة المخزون والتخزين . يعيد الشكل التركيز على نقطة هامة تتمثل فى أن تسجيل التكاليف وتحريك المخزون كما هو موضح بالدفاتر يجب ان يتناظر مع التحركات المادية للمخزون والعمليات المرتبطة .

٩/٣ أجزاء مراجعة المخزون Parts of The Audit of Inventory

يتمثل الهدف العام من مراجعة دورة المخزون والتخزين فى تحديد مدى عدالة عرض مخزون المواد الخام ومخزون المنتجات تحت التشغيل ومخزون المنتجات التام بالإضافة الى تكلفة البضاعة المباعة فى القوائم المالية . ويمكن تقسيم دورة المخزون والتخزين الى خمسة أجزاء مميزة هى :-

٩/٣/١ حيازة وتسجيل المواد الخام والعمل والمصروفات الإضافية
Acquire and Record Raw Material, Labor and Overhead

يتضمن ذلك الجزء لدورة المخزون والتخزين الوظائف الثلاثة الأولى الموضحة فى الشكل رقم (٩/٣) وهى تشغيل أوامر الشراء ، أستلام المواد الخام وتخزين المواد الخام . ويتعين ان يتم فهم أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية على تلك الوظائف الثلاثة أولا ، ثم يتم أختبارها من حيث مدى تطبيقها والألتزام بها كجزء من أداء أختبارات الالتزام وأختبارات التحقق الاساسية على مستوى العمليات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات ودورة الأجور والأفراد ، وعند إتمام المشتريات والمدفوعات من المحتمل أن يقتنع المراجع بأن مشتريات المواد الخام والتكاليف الصناعية قد تم تحديدها بشكل صحيح ويجب ان يتم تقييم العينات بشكل يضمن أن تلك النظم قد تم اختبارها بشكل كاف . وبالمثل عندما تعتبر تكلفة العمل جزء جوهرى من المخزون فإن أختبارات دورة الاجور والأفراد يجب أن تحقق المحاسبة السليمة عن تلك التكاليف .

٩/٣/٢ تحويل الأصول والتكاليف Transfer Assets and Costs

تتضمن التحويلات الداخلية الوظيفتين الرابعة والخامسة الموضحة فى الشكل رقم (٩/٣) وهما معالجة البضائع وتخزين المنتجات التامة .

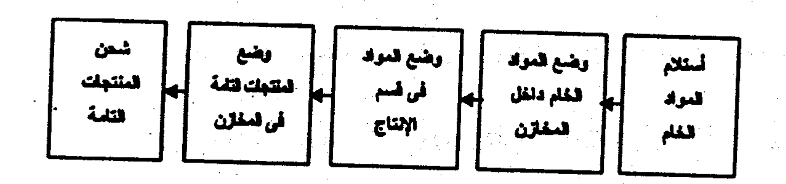
لا يرتبط هذين النشاطين بأى دورة أخرى للعمليات ولذلك يجب ان يتم دراستها وأختبارها كجزء من دورة المخزون والتخزين . السجلات المحاسبية التى تختص بهاتين الوظيفتين تقع ضمن سجلات محاسبة التكاليف .

شكل رقم (٩/٣)

الوظائف المرتبطة بدورة المخزون والتخزين

الوظـــائف

الوظائف	تشغيل أوامر الشراء	أستلام المواد الخام	تخزين المواد الخام	تشغيل المنتجات	تخزين المنتجات التامة	شحن المنتجات التامة
تدفق المخزون		أستلام المواد الخام	وضع المواد الخام داخل المخازن	وضع المواد فى قسم الإنتاج	وضع المنتجات التامة فى المخازن	شحن المنتجات التامة
المستندات ذات الصلة	١- طلب الشراء ٢- أمر الشراء	١- تقرير الأستلام ٢- فاتورة المورد	١- الملف الرئيسى للمخزون المستمر للمواد الخام	١- طلب الحصول على مواد خام. ٢- سجلات محاسبة التكاليف .	١- الملف الرئيسى لمخزون المنتجات التامة ٢- سجلات محاسبة التكاليف .	١- مستند الشحن ٢- الملف الرئيسى للمخزون المستمر للمنتجات التامة. ٣- سجلات محاسبة التكاليف .



٩/٣/٣ شحن البضائع وتسجيل الإيراد والتكاليف

Ship Goods and Record Revenue and Costs

تعتبر وظيفة تسجيل البضائع التى تم شحنها والتكاليف ذات الصلة الوظيفة الأخيرة والموضحة فى الشكل رقم (٩/٣) جزء من دورة المبيعات والمتحصلات ، لذلك فإن أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية على تلك الوظيفة قد تم فهمها وأختبارها كجزء من مراجعة دورة المبيعات والمتحصلات ، ويجب أن تتضمن أختبارات الألتزام وأختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات الإجراءات الخاصة بالتحقق من دقة الملفات الرئيسية للمخزون المستمر .

٩/٣/٤ ملاحظة المخزون ماديا Physically Observe Inventory

ملاحظة قيام العميل بالجرد المادى للاصول إجراءا ضروريا لتحديد ماإذا كان المخزون المسجل موجود فعلا فى تاريخ قائمة المركز المالى وإنه قد تم حصره بشكل سليم عن طريق العميل . يعتبر المخزون مجال المراجعة الأول والذى يعتبر الفحص المادى المرتبط به نوع من دليل الإثبات الجوهرى المستخدم فى التحقق من صحة الرصيد .

٩/٣/٥ تسعير وتجميع وإعداد المخزون Price and Compile Inventory

يجب أن يتم أختيار التكاليف المستخدمة فى تقييم المخزون المادى لتحديد ما إذا كان العميل يتبع بشكل صحيح طريقة تقييم المخزون التى تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وانها تطبق بثبات من فترة الى أخرى . ويشار الى إجراءات المراجعة المستخدمة للتحقق من تلك التكاليف بأختبارات السعر **Price Tests** ، علاوة على ذلك يجب على المراجع أن يتحقق مما إذا

كان الجرد المادى قد تم تلخيصه بشكل صحيح ، وإن كميات المخزون وأسعاره قد تم أختبار حجم عملياتها الحسابية من ضرب وجمع ويشار الى تلك الأختبارات بتعبير أختبارات تجميع وإعداد المخزون **Compilation Tests** .

يلخص الشكل البيانى رقم (٩/٤) الاجزاء الخمس لعملية مراجعة دورة المخزون والتخزين ، كما يتم إبراز كيفية إجراء كل جزء فى الدورة ، ويتضح أنه تم دراسة كل من الجزء الأول والثالث لعملية مراجعة دورة المخزون والتخزين بالارتباط بالدورات الأخرى .

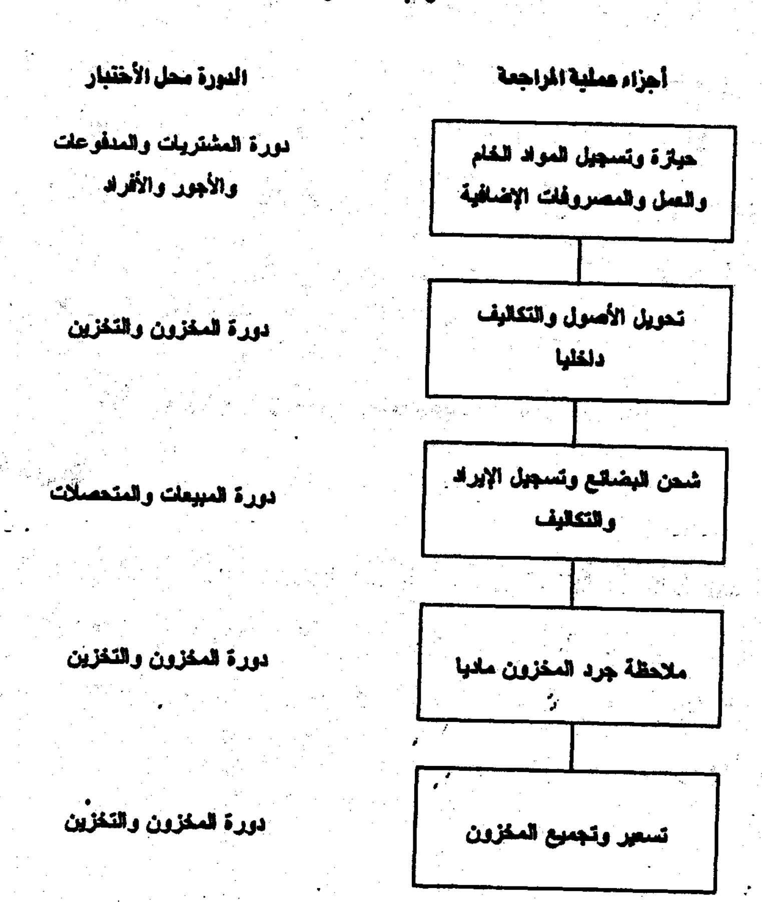
٩/٤ مراجعة نظام محاسبة التكاليف Audit of Cost Accounting

٩/٤/١ مقدمة

بصفة عامة تتباين نظم محاسبة التكاليف ونظم الرقابة الداخلية للشركات المختلفة أكثر من أى مجالات أخرى بسبب المدى الواسع لبنود المخزون ومستويات التعقيد المرغوبة عن طريق الإدارة ، على سبيل المثال الشركة التى تقوم بتصنيع خط كامل لآلات المزارع سيكون لديها أنواع مختلفة تماما من سجلات التكلفة ونظم الرقابة الداخلية مقارنة بالشركات التى تصنع الصلب والتى تقوم بعمل وبناء الكبائن المعدنية جاهزة الصنع . أيضا ليس من المستغرب أن الشركات الصغيرة الحجم التى لديها ملاك يعملون بنشاط فى عملية التصنيع سوف تحتاج الى سجلات بسيطة اقل تعقيدا مقارنة بما تتطلبه الشركات ضخمة الحجم ومتعددة الإنتاج .

شكل رقم (٩/٤)

مراجعة المخزون



٢/٤/٩ نظم الرقابة الداخلية على محاسبة التكاليف

Cost Accounting Controls

تتمثل نظم الرقابة الداخلية لمحاسبة التكاليف فى تلك الإجراءات المرتبطة بالمخزون المادى والتكاليف ذات الصلة من النقطة التى عندها يتم طلب شراء المواد الخام حتى النقطة التى عندها يتم أستكمال المنتج التام وتحويله الى المخازن ، من الملائم أن يتم تقسيم تلك الإجراءات الرقابية الداخلية الى مجموعتين هما :-

١- أساليب الرقابة الداخلية المادية على مخزون كل من المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات تامة الصنع .

٢- أساليب الرقابة الداخلية على التكاليف ذات الصلة بالمخزون .

وغالبا تحتاج كافة الشركات الى نظم رقابة داخلية مادية **Physical Controls** على أصولها لمنع الخسارة من سوء الاستخدام والسرقة . حيث يعتبر الإعتماد على الفصل المادى **Physically Segregated** والوصول المقيد لمواقع المخازن الخاصة بالمواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات تامة الصنع أحد إجراءات الرقابة الداخلية الرئيسية لوقاية وحماية الأصول . فى بعض الحالات فإن تخصيص حماية المخزون على أفراد مسئولين محددين قد يكون ضروريا لحماية الأصول . أيضا فإن المستندات المرقمة والمسلسلة التى يتم الموافقة عليها للترخيص بتحريك المخزون وسيلة لحماية الأصول من الأستخدام غير الملائم ، حيث يجب أن ترسل صور من تلك المستندات مباشرة الى قسم المحاسبة عن طريق الأشخاص الذين يقومون بإصدارها وليس عن طريق الأفراد الذين لديهم مسئوليات حيازتها . وكمثال على المستند

الفعال لذلك النوع طلبات الحصول على المواد الخام التى يتم الموافقة عليها للحصول على مواد خام من المخازن .

يعتبر الأحتفاظ بسجلات مخزون مستمر (ملفات رئيسية للمخزون المستمر) عن طريق أفراد ليس لديهم مسئولية حيازة الأصول او الوصول اليها بمثابة أسلوب للرقابة الداخلية على محاسبة التكاليف . وتعتبر سجلات المخزون المستمر هامة لعدد من الأسباب هى : (١) أنها توفر سجل معين للبنود المتاحة من المخزون والتى يتم أستخدامها لبدء الإنتاج أو حيازة مواد أو منتجات إضافية ، (٢) أنها توفر سجل معين لأستخدام المواد الخام وبيع المنتجات التامة الصنع والتى يمكن أن يتم فحصها لاغراض تحديد البنود الراكدة او بطيئة الحركة ، (٣) بالإضافة الى أنها توفر سجل معين يمكن أستخدامه فى تحديد المسئولية عن حيازة جزء من عملية فحص والتقصى عن اية أختلافات فيما بين الجرد المادى والقيمة الموضحة فى السجلات .

ويعتبر وجود نظم رقابية داخلية تربط بين سجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية لأغراض الحصول على تكاليف دقيقة لكافة المنتجات أعتبار آخر هام فى نظام محاسبة التكاليف . ويعتبر وجود سجلات تكلفة كافية بمثابة أداة هامة للإدارة تساعد فى التسعير والرقابة على التكاليف وتحديد تكلفة المخزون .

٩/٤/٣ أختبار الألتزام بنظام محاسبة التكاليف Tests of Cost Accounting

لا تختلف المفاهيم المرتبطة بمراجعة نظام محاسبة التكاليف عن تلك التى تم مناقشتها لاى دورة عمليات أخرى . يوضح الشكل البيانى رقم (٩/٥) المنهجية التى يجب أن يتبعها المراجع عندما يقرر أى الأختبارات التى يتعين أداءها . وعند مراجعة نظام محاسبة التكاليف فإن المراجع يهتم بأربعة مفاهيم

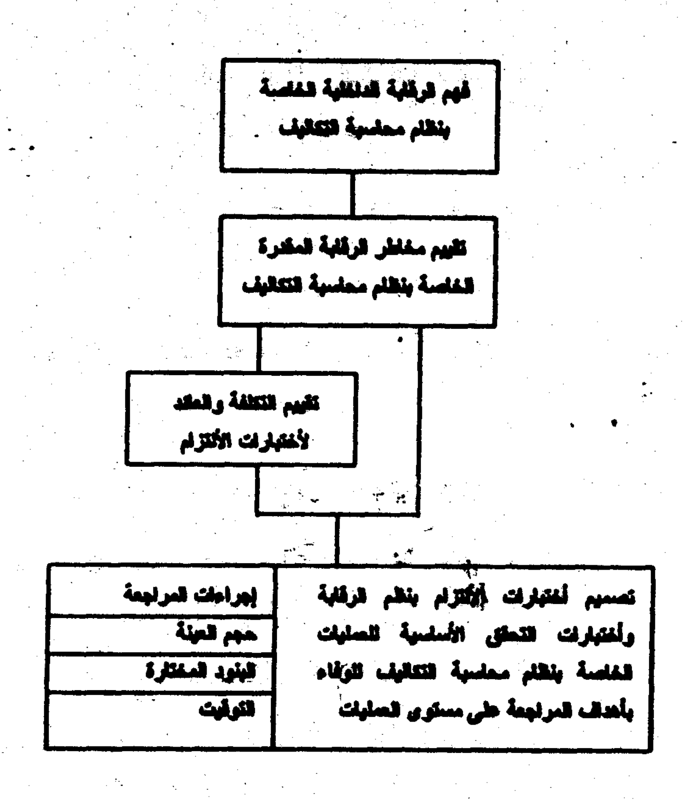
هى : (١) أساليب الرقابة المادية على المخزون ، (٢) المستندات والسجلات المرتبطة بتحويل المخزون ، (٣) الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، بالإضافة الى (٤) سجلات تكلفة الوحدة .

شكل بيانى رقم (٧/٥)

المنهجية الخاصة بتصميم اختبارات الألتزام

وأختبارات التحقق الاساسية على مستوى العمليات

المرتبطة بنظام محاسبة التكاليف



١- أساليب الرقابة الداخلية المادية Physical Controls

يجب أن يتم قصر أختبارات المراجع عن كفاية أساليب الرقابة الداخلية المادية على مخزون المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات تامة الصنع على الملاحظة والأستفسار Observation and Inquiry ، على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يفحص موقع مخازن المواد الخام لتحديد ماإذا كان المخزون تم حمايته ووقايته من السرقة وسوء الأستخدام عن طريق وجود مخازن مقفلة بإحكام . حيث أن وجود مخزن ملائم وكافى يكون هناك شخص كفء مسئول عنه وأمين عليه يؤدى أيضا الى تخزين المخزون بشكل منظم ، فإذا أستنتج المراجع أن أساليب الرقابة الداخلية المادية كانت غير كافية للدرجة التى معها يكون من الصعوبة أن يتم جرد المخزون ، فإن المراجع يجب أن يوسع ملاحظته للأختبارات المادية للمخزون حتى يكون متأكدا من أن الجرد الكافى قد تم تنفيذه .

٢- المستندات والسجلات الخاصة بتحويل المخزون

Documents and Records for Transferring Inventory

إن الأهتمام الرئيسى للمراجع فى التحقق من تحويل المخزون من أحد المواقع الى موقع أخر يتمثل فى التحقق من أن التحويلات المسجلة موجودة وأن التحويلات التى حدثت بالفعل قد تم تسجيلها ، وان كمية ومواصفات وتاريخ كافة التحويلات المسجلة تعتبر دقيقة . ومن الضرورى أولا أن يقوم المراجع بفهم أساليب الرقابة الداخلية للعميل المرتبطة بتسجيل التحويلات قبل إمكانية أداء الأختبارات الملائمة . ومتى تم فهم تلك الأساليب يمكن أداء

الأختبارات بسهولة عن طريق فحص المستندات والسجلات . على سبيل المثال يتمثل الإجراء الخاص باختبار وجود ودقة تحويل المنتجات من مخزن مواد خام الى خط تجميع الإنتاج فى المحاسبة عن تسلسل وتعاقب طلبات الحصول على المواد الخام ، وفحص طلب الحصول عليها من حيث الموافقة الصحيحة ومقارنة الكمية والوصف والتاريخ مع المعلومات الموضحة فى سجلات المخزون المستمر للمواد الخام . وبالمثل فإن سجلات الإنتاج التام يمكن مقارنته مع سجلات المخزون المستمر للتيقن من ان كافة المنتجات المصنعة قد تم تسليمها ماديا الى مخزن المنتجات تامة الصنع .

٣- سجلات المخزون المستمر . Perpetual Inventory Master Files

أن هناك تأثير جوهرى لسجلات المخزون المستمر على توقيت ونطاق الفحص المادى للمراجع على المخزون فعندما تكون هناك سجلات دقيقة يكون من الممكن أن يتم أختبار المخزون المادى قبل تاريخ قائمة المركز المالى . ويمكن أن يؤدى الفحص الدورى للمخزون الى وفورات تكلفة جوهرية لكل من العميل والمراجع ، كما أنه يمكن أيضا المراجع من تخفيض نطاق أختبارات المخزون عندما تكون مخاطر الرقابة المقدرة المرتبطة بالملاحظة المادية للمخزون منخفضة .

ويتم أداء أختبارات سجلات المخزون المستمر لأغراض تخفيض أختبار المخزون أو تغيير توقيت تلك الأختبارات من خلال أستخدام الفحص المستندى، حيث يمكن فحص المستندات للتحقق من صحة شراء المواد الخام عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات المشتريات كجزء من أختبارات دورة المشتريات والمدفوعات ، كما يتم فحص المستندات المؤيدة لتخفيض مخزون المواد الخام

لأستخدامه فى الإنتاج أو للزيادة فى كمية مخزون المنتجات التامة عندما يتم تصنيع البضائع كجزء من أختبارات سجلات نظام محاسبة التكاليف بنفس الطريقة السابق شرحها . ويتم أختبار التخفيض فى مخزون المنتجات التامة من خلال بيع تلك البضائع للعملاء عادة كجزء من دورة المبيعات والمتحصلات النقدية . عادة مايكون من السهولة نسبيا أن يتم أختبار دقة سجلات المخزون المستمر بعد ان يحدد المراجع كيف يتم تقييم أساليب الرقابة الداخلية الهامة ويقرر الى أى درجة يجب أن تنخفض معها مخاطر الرقابة المقدرة .

٤- سجلات تكلفة الوحدة Unit Cost Records

يمكن نظام محاسبة التكاليف من الحصول على بيانات تكلفة دقيقة للمواد الخام وتكلفة العمل المباشر بالإضافة الى التكاليف الصناعية الإضافية . ويجب أن تتكامل سجلات محاسبة التكاليف بشكل كاف مع سجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى من أجل توفير تكاليف دقيقة لكافة المنتجات . وتعتبر سجلات محاسبة التكاليف وثيقة الصلة بالمراجع حيث أن تقييم مخزون نهاية الفترة يعتمد على التقييم والاستخدام السليم لتلك السجلات .

وعند أختبار سجلات تكلفة المخزون يجب أن يقوم المراجع أولا بفهم الرقابة الداخلية . وهذا يستغرق كثيرا من الوقت لحد ما حيث أن تدفق التكاليف عادة ما يتكامل مع السجلات المحاسبية الأخرى ، وقد لا يكون واضحا الكيفية التى توفر بها أساليب الرقابة الداخلية التحويلات الداخلية للمواد الخام والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية عندما يتم تنفيذ الإنتاج .

الأختبارات بسهولة عن طريق فحص المستندات والسجلات . على سبيل المثال يتمثل الإجراء الخاص باختبار وجود ودقة تحويل المنتجات من مخزن مواد خام الى خط تجميع الإنتاج فى المحاسبة عن تسلسل وتعاقب طلبات الحصول على المواد الخام ، وفحص طلب الحصول عليها من حيث الموافقة الصحيحة ومقارنة الكمية والوصف والتاريخ مع المعلومات الموضحة فى سجلات المخزون المستمر للمواد الخام . وبالمثل فإن سجلات الإنتاج التام يمكن مقارنته مع سجلات المخزون المستمر للتيقن من ان كافة المنتجات المصنعة قد تم تسليمها ماديا الى مخزن المنتجات تامة الصنع .

٣- سجلات المخزون المستمر . Perpetual Inventory Master Files

أن هناك تأثير جوهرى لسجلات المخزون المستمر على توقيت ونطاق الفحص المادى للمراجع على المخزون فعندما تكون هناك سجلات دقيقة يكون من الممكن أن يتم أختبار المخزون المادى قبل تاريخ قائمة المركز المالى . ويمكن أن يؤدى الفحص الدورى للمخزون الى وفورات تكلفة جوهرية لكل من العميل والمراجع ، كما أنه يمكن أيضا المراجع من تخفيض نطاق أختبارات المخزون عندما تكون مخاطر الرقابة المقدرة المرتبطة بالملاحظة المادية للمخزون منخفضة .

ويتم أداء أختبارات سجلات المخزون المستمر لأغراض تخفيض أختبار المخزون أو تغيير توقيت تلك الأختبارات من خلال أستخدام الفحص المستندى، حيث يمكن فحص المستندات للتحقق من صحة شراء المواد الخام عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات المشتريات كجزء من أختبارات دورة المشتريات والمدفوعات ، كما يتم فحص المستندات المؤيدة لتخفيض مخزون المواد الخام

لأستخدامه فى الإنتاج أو للزيادة فى كمية مخزون المنتجات التامة عندما يتم تصنيع البضائع كجزء من أختبارات سجلات نظام محاسبة التكاليف بنفس الطريقة السابق شرحها . ويتم أختبار التخفيض فى مخزون المنتجات التامة من خلال بيع تلك البضائع للعملاء عادة كجزء من دورة المبيعات والمتحصلات النقدية . عادة مايكون من السهولة نسبيا أن يتم أختبار دقة سجلات المخزون المستمر بعد ان يحدد المراجع كيف يتم تقييم أساليب الرقابة الداخلية الهامة ويقرر الى أى درجة يجب أن تنخفض معها مخاطر الرقابة المقدرة .

٤- سجلات تكلفة الوحدة Unit Cost Records

يمكن نظام محاسبة التكاليف من الحصول على بيانات تكلفة دقيقة للمواد الخام وتكلفة العمل المباشر بالإضافة الى التكاليف الصناعية الإضافية . ويجب أن تتكامل سجلات محاسبة التكاليف بشكل كاف مع سجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى من أجل توفير تكاليف دقيقة لكافة المنتجات . وتعتبر سجلات محاسبة التكاليف وثيقة الصلة بالمراجع حيث أن تقييم مخزون نهاية الفترة يعتمد على التقييم والاستخدام السليم لتلك السجلات .

وعند أختبار سجلات تكلفة المخزون يجب أن يقوم المراجع أولا بفهم الرقابة الداخلية . وهذا يستغرق كثيرا من الوقت لحد ما حيث أن تدفق التكاليف عادة ما يتكامل مع السجلات المحاسبية الأخرى ، وقد لا يكون واضحا الكيفية التى توفر بها أساليب الرقابة الداخلية التحويلات الداخلية للمواد الخام والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية عندما يتم تنفيذ الإنتاج .

الفصل العاشر

مراجعة دورة الأصول الثابتة

(دورة الإنتاج والتحويل)

Audit of Fixed Assets Cycle
(Production and Conversion Cycle)

مقدمة :-

تتميز الأصول الثابتة بأن لها وجود مادى ، ويتم شرائها بغرض استخدامها فى عمليات التشغيل بالمنشأة ، وغالبا ما تمثل جزءا جوهريا من اجمالى الأصول ، فضلا عن أن قيمة استهلاكها تمثل نصيبا جوهريا عند تحديد صافى الربح فى قائمة الدخل .

وفى بعض الشركات قد توجد دورة مستقلة لتشغيل العمليات المالية الخاصة باقتناء واستخدام الأصول الثابتة أو الاستغناء عنها (كالأراضى والمبانى والآلات والمعدات ..) بينما فى بعض الشركات الأخرى يتم تشغيل الإضافات فى الأصول الثابتة عن طريق دورة النفقات والمدفوعات Acquisition and Payment Cycle ، أما الاستغناء عنها يتم تشغليها ضمن دورة الإيرادات والمتحصلات Revenues and Collections Cycle ، أما دورة التحويل Conversion Cycle فهى تتضمن العمليات المالية المرتبطة باستخدام الأصول الثابتة ، وتتضمن دورة التحويل عموما جميع وظائف أنشطة الشركة المرتبطة بإنتاج السلع تامة الصنع والمعدة للبيع بالإضافة للأنشطة الأخرى

ذات الصلة ، وترتبط دورة التحويل بطبيعتها بدورتى النفقات والمدفوعات ودورة الإيرادات والمتحصلات .

يهتم هذا الفصل بدارسة مراجعة أساليب الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة (اقتناء واستخدام واستغناء) ، وتحقيقا لذلك الهدف فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :-

١٠/١ طبيعة الأصول الثابتة والمستندات والسجلات ذات الصلة .

١٠/٢ أهداف نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة والأخطاء أو المخالفات المحتملة .

١٠/٣ دراسة وتقييم المراجع للرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

الفصل العاشر

مراجعة دورة الأصول الثابتة

(دورة الإنتاج والتحويل)

Audit of Fixed Assets Cycle
(Production and Conversion Cycle)

مقدمة :-

تتميز الأصول الثابتة بأن لها وجود مادى ، ويتم شرائها بغرض استخدامها فى عمليات التشغيل بالمنشأة ، وغالبا ما تمثل جزءا جوهريا من اجمالى الأصول ، فضلا عن أن قيمة استهلاكها تمثل نصيبا جوهريا عند تحديد صافى الربح فى قائمة الدخل .

وفى بعض الشركات قد توجد دورة مستقلة لتشغيل العمليات المالية الخاصة باقتناء واستخدام الأصول الثابتة أو الاستغناء عنها (كالأراضى والمبانى والآلات والمعدات ..) بينما فى بعض الشركات الأخرى يتم تشغيل الإضافات فى الأصول الثابتة عن طريق دورة النفقات والمدفوعات Acquisition and Payment Cycle ، أما الاستغناء عنها يتم تشغليها ضمن دورة الإيرادات والمتحصلات Revenues and Collections Cycle ، أما دورة التحويل Conversion Cycle فهى تتضمن العمليات المالية المرتبطة باستخدام الأصول الثابتة ، وتتضمن دورة التحويل عموما جميع وظائف أنشطة الشركة المرتبطة بإنتاج السلع تامة الصنع والمعدة للبيع بالإضافة للأنشطة الأخرى

ذات الصلة ، وترتبط دورة التحويل بطبيعتها بدورتى النفقات والمدفوعات ودورة الإيرادات والمتحصلات .

يهتم هذا الفصل بدارسة مراجعة أساليب الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة (اقتناء واستخدام واستغناء) ، وتحقيقا لذلك الهدف فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :-

١٠/١ طبيعة الأصول الثابتة والمستندات والسجلات ذات الصلة .

١٠/٢ أهداف نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة والأخطاء أو المخالفات المحتملة .

١٠/٣ دراسة وتقييم المراجع للرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

١٠/١ طبيعة الأصول الثابتة والمستندات والسجلات ذات الصلة

تعرف الأصول الثابتة بأنها تلك الأصول الملموسة التى تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية ، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تحديد عن فترة محاسبية واحدة . ويلاحظ على ذلك التعريف ما يلى :-

- أن تعريف وتبويب الأصول الثابتة يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة ، وعادة ما تشمل الأراضى والمبانى والآلات والسيارات ووسائل النقل والتجهيزات والآلات ومعدات المكاتب .
- أن الأصول الثابتة تظل مبوبة كأصول ثابتة حتى وأن كانت الإدارة تنوى بيعها إلى أن يتم هذا ، باعتبار أنها ليست مخزونا يتم شراؤه بهدف إعادة بيعة.
- أن الأصول الثابتة تشمل أيضا أصول غير ملموسة ، مثل برامج الحاسب الآلي والتى تكون فى مضمونها غير ملموسة ولكنها تعامل كأصل ثابت باعتبارها جزءا متمما لأجهزة الحاسب .
- إمكانية تجميع بعض بنود الأصول الثابتة فى بند واحد مثل العدد والآلات ، إلا أن القاعدة أن يعرض كل أصل كبند مستقل بالقوائم المالية حسب طبيعته .

وغالبا ما تمثل الأصول الثابتة جزءا جوهريا من اجمالى الأصول ، فضلا عن أن قيمة استهلاكها فى قائمة الدخل غالبا ما تمثل عنصرا جوهريا عند تحديد صافي الدخل .

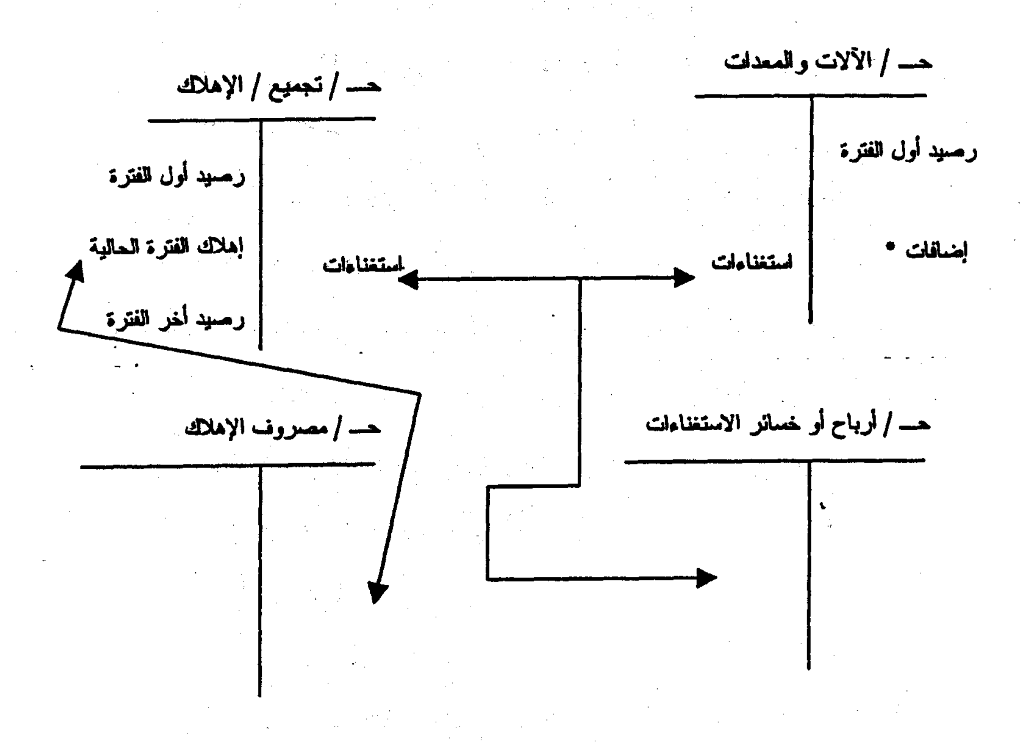
وتتضمن الأصول الثابتة بقائمة المركز المالى ما يعرف بالحسابات المقابلة Contra Accounts وهى تمثل مخصص الاستهلاك لكافة الأصول القابلة للاستهلاك ، وبالتالى فإن مصروف الاستهلاك والإيجار والصيانة وخسائر ومكاسب التخلص من الأصول الثابتة تمثل بعضا من حسابات قائمة الدخل ، والتى ترتبط مباشرة بقائمة المركز المالى ، وبالتالى فإن إجراءات مراجعة الأصول الثابتة يجب أن تصمم للتحقق من الحسابات المقابلة وحسابات قائمة الدخل شأنها فى ذلك حسابات الأصول ، كما أنها يجب أن تهدف أى هذه الإجراءات إلى توفير الدليل على صحة العمليات بالإضافة إلى باقى أهداف المراجعة .

وتعتبر الآلات والمعدات من أكثر عناصر الأصول الثابتة أهمية سواء فى الشركات الصناعية أو التجارية ، باعتبارها من الأصول المهمة والمكلفة عند اقتنائها فضلا عن أنه سيتم والاحتفاظ بها لسنوات عديدة فى السجلات المحاسبية ، وسوف يتم التركيز عليها كإجراءات مراجعة على مستوى العمليات ذات الصلة ، والقاعدة أن ما يقال عن مراجعة أى أصل ثابت يقال عن مراجعة باقى الأصول الثابتة الأخرى فيما عدا بعض الاختلافات الطفيفة .

يصور الشكل الإيضاحى رقم (١٠/١) الحسابات المستخدمة بصفة شائعة ذات الصلة بالآلات والمعدات ، حيث يبرز هذا الشكل أيضا العلاقة بين الآلات والمعدات بدورة المشتريات والمدفوعات عن طريق فحص الحركة المدينة لحساب الأصل . وحيث أن مصدر الحركة المدينة فى حساب الأصل موجود بيومية المشتريات ، فإن النظام المحاسبى يتم اختباره من حيث تسجيل عمليات الإضافات للتجهيزات الصناعية للفترة الحالية كجزء من اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات ، حيث أن تلك الإضافات غير متكررة ويمكن أن تخضع لسياسات وإجراءات رقابية خاصة على سبيل المثال أنها تتطلب موافقة مجلس الإدارة ، إلا أن المراجع قد لا يقرر الاعتماد على تلك الاختبارات لحد كبير .

شكل رقم (١٠/١)

الالات والمعدات والحسابات ذات الصلة



* وتنشأ عمليات اقتناء الآلات والمعدات من دورة المشتريات والمدفوعات

ويعتبر سجل الآلات والمعدات Plant assets Records وغيرها من الأصول الأخرى (العقارات والمبانى) هو السجل المحاسبى الرئيسى ، ويعمل ذلك السجل كدفتر أستاذ مساعد (الملف الرئيسى لحساب الآلات أو الأصول الثابتة)، ويجب أن يتم فهم ذلك السجل كأساس لمراجعة التجهيزات والمعدات ، ويتكون ذلك السجل - كدفتر أستاذ مساعد - من مجموعة من السجلات الفرعية ، حيث يخصص سجل فرعى لكل بند من بنود المعدات والأنواع الأخرى الموجودة التى تمتلكها الشركة ، وعادة ما يتضمن كل سجل المعلومات الثابتة :-

- المعلومات الوصفية للآلات ورقم التعرف على الأصل وموقع الأصل.
- معلومات عن موردى الأصول .
- التكلفة الأصلية .
- مجمع الإهلاك .
- الاستغناءات (وناتجها من ربح أو خسارة رأسمالية) .
- تاريخ الاقتناء والحصول على الأصل .
- إهلاك السنة المالية .
- الإضافات أثناء السنة المالية .

ويجب أن تتساوى اجماليات كافة السجلات فى دفاتر الأستاذ الفرعية (والملف الرئيسى للآلات والمعدات) مع أرصدة الأستاذ العام لنفس الحسابات ذات الصلة .

كما يجب أن يتضمن الملف الرئيسى للآلات و المعدات أيضا على معلومات مرتبطة بالموجودات التى تم اقتنائها أو التى تم الاستغناء عنها أثناء السنة ، كما يتم تضمين أية عوائد أو مكاسب أو خسائر من الاستغناء عن تلك الموجودات الثابتة .

ونظرا لكبر حجم هذه المعلومات التى تتضمنها ملفات الأصول الثابتة فأنه عادة ما يتم الاحتفاظ بها إلكترونيا ، وبالطبع فأنه يجب استخدام مجموعة من النماذج والمستندات المناسبة لتأييد عمليات الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها .

ويطلق على النماذج المستخدمة لتأييد بعض العمليات كالصيانة والإصلاح أوامر عمل ، وتتضمن تلك الأوامر معلومات وصفية عن العمل وتوقيعات الاعتماد والموافقة اللازمة ، كما تشتمل النماذج المؤيدة لعمليات الحصول على الأصول الثابتة القابلة للتحريك على أوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الموردين وغير ذلك من مستندات تتعلق بحسابات الدائنين التى سبق مناقشتها فى دورة المشتريات والمدفوعات ، أما النماذج المؤيدة لعمليات بيع الأصول الثابتة فأنها تتضمن إيصال تحصيل قيمة الأصل المباع وسجلات المقبوضات النقدية والتى تم مناقشتها ضمن دورة الإيرادات والمتحصلات .

ولتحديد أساليب الرقابة الجوهرية فأنه يكون من الضرورى الاهتمام بعمليات الشراء البيع والاستبدال والاستئجار المرتبطة بالأصل الثابت وما يرتبط به من حسابات ، يوضح الجدول رقم (١/١٠) تلك العمليات وما يرتبط بها من مستندات ويلاحظ أنها مشابهة لتلك التى تم مناقشتها فى دورة المشتريات والمدفوعات .

جدول رقم (١/١٠)

عمليات الأصول الثابتة والمستندات المتعلقة بها

العملية	مستند العملية	المرفقات المؤيدة للمستندات
الشراء	فاتورة البائع (أو المورد) أو العقد .	أمر العمل ، أمر الشراء ، تقرير الشراء ، تقرير الاستلام ، موافقة مجلس الإدارة على العمليات الجوهرية .
البيع	إيصال السداد.	أمر التخلص ، عقد البيع ، موافقة مجلس الإدارة على العمليات الهامة .
الاستبدال	فاتورة البائع أو المورد .	أمر الحصول على الأصل الجديد ، أمر التخلص من الأصل القديم.
الاستئمار	الشيكات المنصرفة .	أذن دفع حسابات الدائنين ، عقد الإيجار .

٢/١٠ أهداف نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة والأخطاء أو المخالفات المحتملة

عادة ما يختلف منهج مراجعة الأصول الثابتة عن حسابات الأصول والالتزامات المتداولة ، ويرجع ذلك إلى ثلاثة أسباب هامة هى :-

١- أن هناك عدد بسيط نسبيا من عمليات الأصول الثابتة يمكن أن يحدث فقط خلال كل فترة محاسبية .

٢- أن مقدار أى عملية اقتناء للأصول الثابتة غالبا ما يكون هاما وجوهريا .

٣- أن الأصول الثابتة عادة ما يتم تسجيلها والاحتفاظ بها فى السجلات المحاسبية لسنوات عديدة .

لتلك الأسباب يتمثل التركيز الموجه لمراجعة الأصول الثابتة فى التحقق من عمليات الاقتناء للفترة الحالية بدلا من رصيد الحساب المرحل من سنوات سابقة ، بالإضافة إلى ذلك فأن حياة الأصول المتوقعة لمدة أكثر من السنة تتطلب حساب الإهلاك و متجمع الإهلاك والذى يتم التحقق منه كجزء من عملية مراجعة الأصول .

ولاشك أن التسجيل السليم لإضافات الأصول الثابتة الخاصة بالفترة الجاديه يعتبرا أمرا هاما بسبب التأثير طويل الأجل لتلك الأصول على قائمة المركز المالى . فالفشل فى رسمله الأصول الثابتة أو تسجيل عملية شراء الأصول الثابتة بقيمة غير سليمة يؤثر على قائمة المركز المالى إلى أن تقوم الشركة بالتخلص أو التصرف فى الأصل ، كما تتأثر قائمة الدخل أيضا حتى يتم إهلاك الأصل بالكامل .

رغما عن أن منهج المراجع فى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالأصول الثابتة يكون مختلفا عن ذلك المرتبط بحسابات الأصول

المتداولة ، إلا أن فحص نظام الرقابة الداخلية لازال أمرا ضروريا وهاما ، كما أن المراجع يجب أن يعتمد على هذا النظام فى الحكم على مدى صحة العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة .

وبصفة عامة يجب أن يصمم نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة للتأكد من أن الشركة تحقق أقصى كفاءة ممكنة من كل جنيه يستثمر فى الأصول ، وأن تلك الأصول تستخدم بفعالية فى إنتاج السلع والخدمات ، وتتمثل الأداة الرئيسية لتحقيق مثل تلك الأهداف فى استخدام أساليب إعداد الموازنة الرأسمالية سواء فى اتخاذ قرارات الحصول على أو التخلص من الأصول الثابتة .

وعلى الرغم من أن الفصل المناسب بين المسئوليات يكون أقل أهمية فى تداول الأصول الثابتة والمحاسبة عنها منه بالنسبة للأصول المتداولة ، إلا أن التنظيم الجيد يتطلب ضرورة إمساك سجلات للأصول الثابتة بواسطة شخص لا يستخدم بشكل منتظم الأصول الثابتة القابلة للتحريك ، أكثر من هذا فانه يكون الأهمية وجود شخص أخر بخلاف من فى حيازته تلك الأصول يكون له صلاحية الموافقة على الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها .

ويجب أن تخول صلاحية الحصول على الأصول والتخلص منها إلى أشخاص محددين - رؤساء الأقسام عادة - كما أنه يكون من المهم أيضا تعيين مسئوليات حيازة الأصول الثابتة ومسئوليات صيانة كافة تلك الأصول إلى أشخاص مسئولين ملائمين .

ويجب أن يكون كافة الأشخاص المسئولين عن حيازة الأصول الثابتة وتسجيلها مؤهلين بشكل مناسب لهذا التعيين ، كما يجب أن يتوافر للأشخاص المسئولين عن حيازة تلك الأصول المهارات اللازمة لصيانة الأصل والمحافظة عليه ، أن حماية الأصول الثابتة يتطلب ضرورة اتباع برنامج مناسب لصيانتها

كما أن لابد من اتباع مقاييس معينة لحماية تلك الأصول من الهلاك غير الضرورى بسبب وجود أى عوامل مناخية أو جوية .

ويجب أن يتم الاحتفاظ بسجلات معينة للأصول الثابتة توضح معلومات وصفية عن كل أصل ، وتاريخ الحصول عليه وتكلفة الأصل المبدئية ، ومصروف الإهلاك السنوى ومجمع الإهلاك ، وبالطبع يتم استخدام مجموعة من النماذج والمستندات المناسبة لتأييد عمليات الحصول على الأصول الثابتة والتخلص منها ، وتشمل النماذج المؤيدة أيضا أوامر الشراء وتقارير الاستلام وفواتير الموردين ، وأسعار تحصيل قيمة الأصل المباع .

يجب على المراجع وهو بصدد الحكم على مدى الاعتماد على نظام الرقابة فى التأكد من صحة عمليات الأصول الثابتة ضرورة تحديد ما إذا كانت الصفات الرقابية المقررة مسبقا مدرجة ضمن كتيب الإجراءات ، وإذا كانت مدرجة هل الأشخاص ملتزمين بها أم لا . ويمكن التحقق من الالتزام بالسياسات والأساليب الرقابية عن طريق الاستفسار والإطلاع على المستندات المتعلقة بعمليات الأصول الثابتة .

ويحقق المراجع هدفا ثانيا من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة هو :-

- تحديد الأساليب الرقابية الهامة **Key Controls** التى يمكن الاعتماد عليها حتى يمكن تطبيق وتحديد الاختبارات الأساسية .
- إبلاغ الإدارة بنقاط الضعف الجوهرية **Weakness** فى نظام الرقابة الداخلية .

وتتحدد طبيعة الأخطاء والمخالفات المحتملة فى عمليات الأصول الثابتة والوظائف المرتبطة بأدائها ، وأساليب الرقابة الداخلية التى يمكن الاعتماد عليها فى منع واكتشاف وتصحيح تلك الأخطاء والمخالفات على النحو التالى :-

١- وظيفة التصديق على الشراء والمستندات والسجلات وأساليب الرقابة الداخلية :

حيث يتعين التصديق على شراء الأصول الثابتة التى تحتاج إليها الشركة، وبشرط أن يتوافر لها الكفاءة والفعالية . ولاشك أن احتمال وجود أخطاء ومخالفات فى شراء تلك الأصول كان يتم الشراء بدون موافقة ومعرفة الإدارة أو أن يتم استخدامها لأغراض شخصية أو لا يكون هناك حاجة إليها أو لا يتوافر بها الكفاءة ، سوف يترتب عليه حتما إساءة استخدام موارد الشركة والفشل فى تعظيم أرباحها وتدفقاتها المالية ، ولمنع أو اكتشاف أو تصحيح احتمال حدوث تلك الأخطاء أو المخالفات يتعين على الشركة استخدام الأساليب الرقابية الهامة التالية :-

١- استخدام أساليب إعداد الموازنة الرأسمالية .

٢- الفصل بين وظائف حيازة الأصول واعتماد النفقات والمدفوعات المرتبطة بها والتسجيل فى الدفاتر .

٣- اعتماد كافة عمليات شراء الأصول الثابتة الجوهرية بواسطة مجلس الإدارة .

٤- استخدام نظام أمر العمل لكافة إضافات الأصول الثابتة .

٥- ضرورة اعتماد كافة عمليات شراء الأصول الثابتة .

٦- الفحص الداخلى المستندى لعمليات الأصول الثابتة.

٢- وظيفة اعتماد البيع أو الاستبدال والمستندات والسجلات وأساليب الرقابة الداخلية :

حيث يتعين ألا يتم البيع أو الاستبدال للأصول الثابتة إلا بعد التصريح والموافقة على ذلك من مستوى أدارى ملائم . ولا شك أن هناك إمكانية فى حدوث أخطاء ومخالفات مرتبطة بالبيع والاستبدال ويتمثل ذلك فى التصرف فى الأصل الثابت عن طريق أشخاص غير مصرح لهم بذلك أو اختلاس قيمة البيع أو البيع عند قيم غير مقنعة ، ويترتب على ذلك إساءة استخدام موارد الشركة ، ولذلك يتعين على الشركة أن يتوافر لديها أساليب رقابة داخلية هامة لمنع أو اكتشاف أو تصحيح تلك الأخطاء أو المخالفات المحتملة ولعل أبرزها ما يلى :-

١- الفصل بين وظائف حيازة الأصول والتسجيل والاعتماد .

٢- ضرورة وجود نظام أمر العمل بالنسبة لبيع واستبدال كافة الأصول الثابتة.

٣- اعتماد كافة التصرفات الهامة سواء بالبيع الاستبدال من مجلس الإدارة .

٤-..الجرد الدورى للأصول الثابتة وتسوية الحسابات مع الأستاذ الفرعى للأصول الثابتة .

٥- إخضاع كافة عمليات بيع الأصول الثابتة لأساليب رقابية لمقبوضات النقدية .

٦- المقارنة الدورية للأسعار الخاصة ببيع الأصول الثابتة التى تمت تخريدها مع الأسعار المعلنة .

٣-تسجيل عمليات شراء الأصول الثابتة وبيعها واستبدالها وأساليب الرقابة الداخلية :

تتمثل تلك الوظيفة فى التسجيل الصحيح لعمليات شراء بيع واستبدال الأصول الثابتة فى السجلات وفى الفترة الصحيحة وصحة تبويبها ، ولا شك أن هناك عديد من الأخطاء أو المخالفات المحتملة هى :-

- رسملة بعض العناصر الواجب استنفاذها فورا وتسجيلها .
- استنفاذ بعض العناصر وتسجيلها كمصروف فى حين كان يجب رسملتها.
- تسجيل عمليات شراء غير مصرح بها أو وهمية .
- التسجيل الخاطئ لعمليات السداد أو للبيع والاستبدال (سواء فى قيمتها أو فى تسجيلها فى الفترة الصحيحة) .
- التسجيل غير الدقيق أو فى غير الوقت المناسب لعمليات مصروف الإهلاك.

ويترتب على ذلك مغالاة فى الدخل أو فى الأصول أو العكس(تدنيه فى الدخل أو تدنيه فى عرض الأصول) ، وبالإضافة إلى عرض الأصول بشكل خاطئ وكذلك الدخل ، ولذلك يتعين أن يتوافر لدى المنشأة أساليب رقابية لازمة لمنع أو اكتشاف أو تصحيح تلك الأخطاء و المخالفات لعل أبرزها ما يلى :-

١- وجود سياسة لرسملة مشتريات كافة الأصول الثابتة .

٢- توافر المستندات اللازمة (أوامر العمل ، أوامر الشراء ، تقارير الاستلام) قبل اعتماد أذن الصرف .

٣- التسوية الدورية لحسابات الأستاذ الفرعى للأصول الثابتة مع حساب المراقبة بالأستاذ العام بواسطة شخص مسئول .

٤- فحص ومراجعة كافة عمليات الشراء والبيع بواسطة شخص مسئول، والمطابقة الدورية لسجلات الأصول مع الأصول الثابتة وفحص أية اختلافات.

٥- وجود سياسة لاستهلاك كافة الأصول الثابتة .

٦- الفحص الدورى للمحاسبة عن الاستهلاك بواسطة شخص مسئول .

٧- الاحتفاظ بسجلات تفصيلية للأصول الثابتة .

٤- وظيفة حيازة الأصول الثابتة والمستندات والسجلات وأساليب الرقابة الداخلية :

يتعين على الشركة عدم إساءة استخدام الأصول الثابتة وعدم تعريضها للاستهلاك غير الضرورى ، كما يجب تقييد عملية الوصول إلى تلك الأصول وسجلاتها إلا على المصدق عليهم بمعرفة الإدارة حتى لا يترتب على ذلك إضرار نتيجة السرقة أو سوء الاستخدام أو الفقد الأمر الذى يترتب عليه عرض الدخل بشكل غير صحيح وعدم وجود أعطال ينتج عنها زيادة تكاليف الإصلاح والصيانة أو خسائر ناتجة عن الكوارث والحرائق ، وبالتالى عدم وجود تحريفات فى عرض تلك الأصول والإهلاك المرتبط بها .

ويتعين على الشركة أن يتوفر لديها أساليب رقابة داخلية لمنع أو اكتشاف أو تصحيح تلك الأخطاء أو المخالفات لعل أبرزها ما يلى :-

- توفير حماية مادية للأصول الثابتة .
- اتباع أنظمة مناسبة للتأمين على الأصول الثابتة .
- اتباع برامج تدريب مناسبة لحماية المبانى والتجهيزات اللازمة .
- الفصل بين مسئولية الاحتفاظ بالأصول وحيازتها عن وظيفة تسجيلها والمحاسبة عنها ، وكذلك التصديق على شرائها أو التصرف فيها .
- إجراء تحقق دورى للتأكد من وجود نظم رقابة مادية سواء على الأصول أو استخدامها أو السجلات والنماذج ذات الصلة بها .

١٠/٣ دراسة وتقييم المراجع لنظم الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة

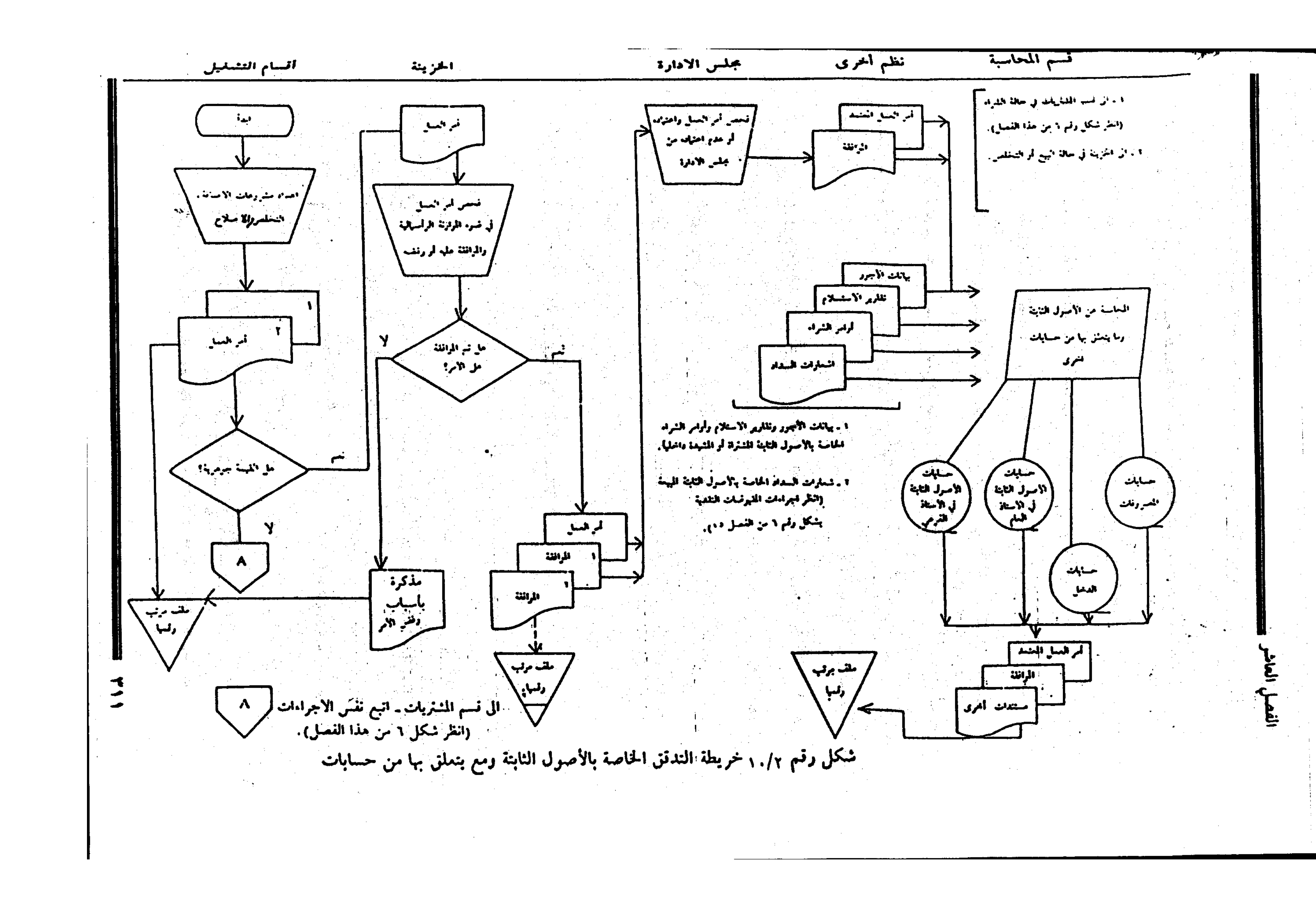
يجب أن يحدد المراجع مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فى التأكد من صحة وشرعية عمليات الأصول الثابتة ، وحتى يتم ذلك يتعين تحديد أساليب الرقابة الهامة التى تمنع أو تكشف أو تصحح الأخطاء أو المخالفات المحتملة ، وإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية .

ولتحديد ذلك قد يستعين المراجع بخرائط التدفق أو قوائم الاستقصاء أو المذكرات الوصفية التى توضح أساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بوظائف عمليات الأصول الثابتة (شراء ، بيع واستبدال وتسجيل وحيازة) والمستندات والسجلات المرتبطة ، ويوضح الشكل رقم (١٠/٢) خريطة تدفق لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة وما يرتبط بها من حسابات ، ويلاحظ أن مدى تضمين النظام للإجراء الرقابى المرتبط بالفصل بين الواجبات والمسئوليات بشكل ملائم .

وتتمثل الخطوات الأساسية لدارسة وتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة على النحو التالى :-

الحصول على الفهم Obtain an Understanding

تعتبر العمليات المالية المرتبطة بالأصول الثابتة أقل من حيث الحجم نسبيا بالمقارنة بعمليات المخزون ، إلا أنه عادة ما تتضمن العمليات الفردية للأصول الثابتة مبالغ ضخمة من الجنيهات . لذلك فأن عناصر مراجعة النظام تتضمن العناصر النمطية التالية : المراجعة المبدئية ، وتوثيق النظام ، إجراءات السير فى العملية المالية بالإضافة إلى التقييم ، رغما عن ذلك فأن تركيز المراجع يعتبر مختلف نسبيا حيث أن اى عملية مالية واحدة يمكن وحدها أن تزيد من الخطأ المقبول أو المسموح به عن طريق المراجع للأصول الثابتة .



شكل رقم ١٠/٢ خريطة التدفق الخاصة بالأصول الثابتة ومع يتعلق بها من حسابات

المراجعة المبدئية Preliminary Review

يتم أداء المراجعة المبدئية عن طريق مراجعة دليل إجراءات العميل بالإضافة إلى مناقشة موظفى العميل المسئولين عن عمليات الإضافات والتصرف والتخريد والتسجيل للأصول الثابتة . وبافتراض أن نظم الرقابة الداخلية للأصول الثابتة يمكن الاعتماد عليها فأن المراجع يجب أن يقوم بإجراء الخطوات التالى ذكرها .

توثيق النظام System Documentation

غالبا ما لا يستخدم أسلوب خرائط التدفق نظام الرقابة للأصول الثابتة للمنشاة ، وذلك لسبب رئيسى هو أن عدد العمليات المالية قد لا يبرر الإجراء الموسع لخرائط التدفق . بالأحرى فأن قائمة الاستقصاء هو الأسلوب الملائم لتوثيق نظام الرقابة الداخلية ، حيث يوضح الشكل البيانى رقم (١٠/٣) قائمة الاستقصاء التى تستخدم فى تحديد مواطن الضعف ، كما تستخدم التقارير الوصفية فى توثيق إجراءات الرقابة المرتبطة بعمليات إضافات والتصرف وتسجيل الأصول الثابتة .

إجراء السير فى العملية المالية Transaction Walk- Through

للتأكيد على فهم المراجع لنظام الرقابة على الأصول الثابتة يمكن للمراجع أن يتتبع عملية الإضافة ، وعملية التصرف أو سحب الأصول الثابتة من الخدمة من خلال النظام المحاسبى وفحص جداول الإهلاك للتحقق من اتساقه مع الإجراءات المقررة ، وقد يتجاهل بعض المراجعين إجراء السير فى العمليات المالية ، حيث يقومون كإجراء بديل بأداء اختبار التحقق من تفاصيل كافة العمليات الأصول الثابتة فى نهاية السنة المالية ، وفى تلك الحالة فأنه سوف يتم تجاهل اختبارات التحقق من الالتزام بالنظم الرقابية أيضا .

شكل بيانى رقم (١٠/٣)

قائمة استقصاء للأصول الثابتة

أعد بمعرفة ....

التاريخ / /

السؤال	الاجابة		
	نعم	لا	غير قابلة للتطبيق
سجلات الأصول الثابتة :			
١-هل يتم الاحتفاظ بسجلات تفصيلية لكل نوع من أنوع الأصول الثابتة (الأراضى ، المبانى ،الآلات والمعدات ...) ؟			
٢-هل يتم الفصل بين مسئولية الاحتفاظ بسجلات الأصول الثابتة عن مسئولية وظيفة الرقابة المادية على الأصول الثابتة أو وظيفة قسم المحاسبة العامة ؟			
٣-هل يتم مطابقة السجلات التفصيلية مع حسابات المراقبة بالأستاذ العام دوريا ؟			
٤-هل يتم اتباع الإجراءات الخاصة بتحديد ما إذا كانت الأصول الثابتة المسجلة موجودة أم لا ؟			
٥-هل يتم تقييدعملية الاقتراب من الأصول الثابتة أو استخدامها بحيث يقتصر ذلك على المسئولين المختصين المصدق عليهم ؟			
٦-هل يتم الاحتفاظ بغطاء تأمينى مناسب وتتم مراجعته لكافة الأصول الثابتة ؟			
٧-هل يتم حماية الأصول الثابتة ماديا من السرقة أو التلف ؟			
الإضافات للأصول الثابتة :			
١-هل تستلزم إجراءات إضافات الأصول الثابتة ضرورة التصديق عليها عن طريق مجلس الإدارة أم الإدارة العليا؟			
٢-هل يتم مقارنة النفقات الفعلية لشراء الأصول الثابتة مع القيم المصدق عليها؟			
٣-هل تم تحديد إجراءات لضمان أنه قد تم شراء وتسليم الأصول الثابتة وفقا للنظم المقررة ؟			

٤-هل تم تسجيل عملية إضافة الأصول الثابتة فـى الحال بسجلات الأصول الثابتة ؟			
٥-هل تم التقرير عن إضافات الأصول الثابتة فى قسم المحاسبة العامة فى الحال ؟			
٦-هل رفضت شركات التأمين أية إضافات للأصول الثابتة قبل زيادة الغطاء التأمينى ؟			
٧-هل تم التعاقد على تنفيذ المشروعات تحت التنفيذ داخليا أم خارجيا ، وهل تم التصديق على ذلك وهل تم الفحص بشكل دورى على تلك المشروعات ؟			
التصرف فى الأصول الثابتة ؟			
١-هل تستلزم إجراءات التصرف فى الأصول الثابتة التصديق على ذلك من مجلس الإدارة أم الإدارة العليا ؟			
٢-هل تم تحديد إجراءات معينة لضمان أن الدخول الناتجة من التصرف فى الأصول الثابتة قد تم تسجيلها بوجه صحيح وتم إيداعها بالبنوك ؟			
٣-هل تم تسجيل التصرفات فى الأصول الثابتة فى سجلات الأصول الثابتة فى الحال ؟			
٤-هل تم التقرير عن عمليات التخلص من الأصول الثابتة إلى قسم المحاسبة العامة فى الحال لأغراض تسجيل المكاسب أو الخسائر .			
٥-هل رفضت شركات التأمين تلك التصرفات لضمان أن الغطاء التأمينى قد تغير تبعا لذلك ؟			
الإهلاك :			
١-هل تم تحديد إجراءات لضمان أن الإضافات قد تم إضافتها إلى سجلات الإهلاك كما أنه قد تم إلغاء التصرفات فى الأصول الثابتة ؟			
٢-هل تم تحديد إجراءات لضمان أن الإهلاك قد تم تسجيله فقط على تلك الأصول الثابتة التى فى الخدمة حقيقة أثناء الفترة المحاسبية ؟			
٣-هل تم تحديد إجراءات لتحديد طرق الإهلاك والعمر الاقتصادى للأصل والقيم التخريدية ؟			

تحديد نظم الرقابة التى يمكن الاعتماد عليها

Identification of Controls to be Relied on

يقوم المراجع بالاستمرار فى دراسة نظام الرقابة الداخلية للأصول الثابتة (بعد إجراء توثيق النظام) بالضبط تماما كما سبق الإشارة إليه بالنسبة لحسابات المخزون ، يوضح الشكل البيانى رقم (١٠/٤) أهداف الرقابة (العمود الأول) والأخطاء أو المخالفات المحتملة (العمود الثانى) والإجراءات الرقابية (العمود الثالث) .

اختبارات الالتزام بالنظم الرقابية للأصول الثابتة :

Tests of Controls : Plant Assets

يعتبر حجم العمليات المالية للأصول الثابتة ربما أقل من أية حسابات فى القوائم المالية فى كثير من المنشآت ، وعندما يكون عدد تلك العمليات قليلا فأن المراجع يمكن أن يضيق من اختبارات الالتزام بنظم الرقابة ، ويختار بدلا من ذلك الاعتماد فقط على اختبارات التحقق فى نهاية السنة المالية . مع ذلك فأذا كان عدد العمليات المالية كبير ، فقد يختار المراجع الاعتماد على اختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية على أنشطة تسجيل وشراء والتصرف فى الأصول الثابتة وما يرتبط بها من إهلاك .

شكل بيانى رقم (١٠/٤)

الأصول الثابتة – الأهداف ، الأخطاء أو المخالفات المحتملة والإجراءات الرقابية

الهدف	أنواع الأخطاء أو المخالفات التى يمكن أن تحدث إذا لم يتم تحقيق الهدف	الإجراءات الرقابية المصممة لمنع حدوث أو إكتشاف الأخطاء أو المخالفات
التصديق على العملية : - يجب أن يتم التصديق على إضافات الأصول والتخلص منها أو تخريدها وفقا لمعايير الإدارة .	- يمكن أن يتم شراء أو بيع أصول بدون معرفة الإدارة ، الأمر الذى من المحتمل أن يؤدى الى سوء إستخدام النقدية وتحريف سجلات الأصول الثابتة . - يمكن أن يتم التخلص من الأصول عند قيم مقنعة ، الأمر الذى من المحتمل أن يؤدى الى فقد موارد .	- إعداد إجراءات مكتوبة لكافة الإضافات والتصرفات . - المقارنة الدورية للأسعار المستلمة من تخريد الأصول مع الأسعار المعلنة .
التنفيذ : - يجب أن يتم تحديد إجراءات لتشغيل وإستخدام ونقل المادى للأصول طبقا لتصديق الإدارة .	- يمكن أن يتحايل العاملين غير المصدق لهم على الإجراءات القائمة ، الأمر الذى من المحتمل أن يؤدى الى إساءة إستخدام أو سرقة الآلات أو المعدات . - قد يتم إساءة وضع المعدات ، الأمر الذى من المحتمل أن يؤدى الى أصول غير مستخدمة فى الإنتاج .	- تحديد إجراءات التشغيل وإستخدام ونقل والرقابة على الأصول الثابتة . - تقييد الإقتراب من الأصول الثابتة القابلة للنقل .

<table>
<tr>
<td>التسجيل :
- يجب أن يتم تسجيل إضافات الأصول الثابتة والإستغناء عنها عند قيم صحيحة ، كما يجب أن يتم تسجيلها في الفترة الصحيحة ، فضلا عن ضرورة صحة تبويبها .
- يجب أن يتم حساب الإهلاك والإستنفاذ بالمطابقة مع تصديق الإدارة وتسجيلها فى الفترة الصحيحة كما يجب أن يتم تبويبها بشكل سليم .</td>
<td>- قد لا يتم التقرير عن العمليات المالية للأصول الثابتة ، الأمر الذى من المحتمل أن يؤدى الى أرصدة محرفة .
- يمكن أن يتم الخطأ فى حساب الإهلاك أو الإعتراف بأصول ليست فى الخدمة ، الأمر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تحريف فى مصروف الإهلاك بالإضافة الى تقييم الأصول الدفترية .</td>
<td>- إعداد وإجراءات لتشغيل وتسجيل العمليات المالية للأصول الثابتة .
- تحديد إجراءات لتعريف الأصول الثابتة التى تستحق الإستغناء عنها (على سبيل المثال بيعها كخردة) .
- الإحتفاظ بسجلات تفصيلية للأصول الثابتة .
- المطابقة الدورية لسجلات الأصول الثابتة مع الأصول القائمة وفحص أية إختلافات .
- تحديد سياسات لتحديد طرق الإهلاك وحساب الإهلاك على كافة أنواع الأصول المستخدمة فى الإنتاج .</td>
</tr>
<tr>
<td>الإقتراب من الأصول :
- يجب أن يتم الإقتصار على الإقتراب من الأصول الا للعاملين المصدق عليهم بمعرفة الإدارة .
- يجب أن يتم قصر الإقتراب من سجلات الأصول والإهلاك على العاملين المصدق عليهم بمعرفة الإدارة .</td>
<td>- قد يتم سرقة أو فقد المعدات أو الآلات ، الأمر الذى من المحتمل أن يؤدى الى سوء إستخدام الأصول وتحريف الحسابات .
- يمكن إساءة إستخدام أو فقد سجلات الأصول وإهلاكها ، الأمر الذى من المحتمل أن يؤدى الى تحريف فى الأصول .</td>
<td>- تحديد نظم رقابية مادية على الأصول غير المستخدمة .
- الإحتفاظ بغطاء تأمين كاف .
- الفصل بين مسئولية الإحتفاظ بالأصول عن تسجيل الأصول الثابتة والمحاسبة العامة .
- تحديد نظم رقابية مادية على النماذج غير المستخدمة والسجلات .
- إجراء مراجعة دورية للتحقق من الإلتزام .</td>
</tr>
</table>

سجلات الأصول الثابتة : Plant assets records

تركز اختبارات نظم الرقابة على سجلات الأصول الثابتة على العلاقة بين السجلات التفصيلية والأستاذ العام ، وعلى وجود الأصول الثابتة والتغطية التأمينية لها . يصور الشكل البياني رقم (١٠/٥) نموذج لتلك الاختبارات الممثلة .

شكل بياني رقم (١٠/٥)

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة

على سجلات الأصول الثابتة

١- مطابقة إجمالي الأصول الثابتة بالسجلات التفصيلية مع الأستاذ العام وفحص أية اختلافات أو فروق .
٢- الفحص المادي للأصول الثابتة موضع العينة .
٣- مراجعة كفاية الغطاء التأميني على الأصول الثابتة المسجلة .

عمليات شراء (إضافات) الأصول الثابتة : Additions

يتمثل التركيز الأساسي للمراجع عند إجراء اختبارات الالتزام بنظم الرقابة على عمليات شراء الأصول الثابتة في إذا ما كانت تلك العمليات المالية المرتبطة قد تم التصديق عليها وتسجيلها بشكل صحيح أم لا . وفيما يلي الشكل البياني رقم (١٠/٦) الذي يوضح الاختبارات الملائمة في ذلك المقام .

شكل بيانى رقم (١٠/٦)

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة

على عملية الإضافات للأصول الثابتة

١- الحصول على ملخص بإضافات الأصول الثابتة من موظفى قسم الحسابات .

٢- مراجعة تجميع الملخص ومطابقة اجمالى الإضافات على اجمالى الإضافات المرحلة للأستاذ العام .

٣- اختيار عينة من عمليات الإضافة عشوائيا ، ويتم القيام بالاتى لكل عملية إضافة موضع العينة :

أ - فحص إجراءات التصديق ، أوامر الشراء (أو العقود) ، تقارير الاستلام ، فواتير البائعين أو الموردين وغيرها من المستندات المؤيدة .

ب- فحص أذون السداد النقدية ، عمل تتبع حتى القيود فى سجل أذون السداد (أو سجلات المدفوعات النقدية الأخرى) .

جـ- فحص مستندات الالتزام بالسداد (أوراق الدفع) وتتبعها حتى الحسابات المرتبطة بالأستاذ الفرعى والأستاذ العام .

د- تحديد أن تبويب الإضافات كأصول ثابتة وليس كمصروف (إصلاح وصيانة) يتمشى مع السياسات المقررة .

التصرف فى الأصول الثابتة Disposals

كما هو الحال عند مناقشة عمليات شراء الأصول الثابتة ، يهتم المراجع بأن التصرف فى الأصول الثابتة قد تم التصديق عليه وتسجيله على وجه صحيح ، ويصور الشكل البيانى رقم (١٠/٧) نموذجا ممثلا لتلك الاختبارات على هذه العمليات .

شكل بيانى رقم (١٠/٧)

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة

على عمليات التصرف فى الأصول الثابتة

١- الحصول على ملخص بعمليات التصرفات فى الأصول الثابتة من موظفى قسم المحاسبة .
٢- تجميع الملخص ومطابقة إجماليته مع إجمالى تلك التصرفات فى الأستاذ العام .
٣- اختيار عينة من عمليات التصرفات فى الأصول الثابتة عشوائيا وعمل الآتى بالنسبة لكل تصرف موضع العينة :
أ - فحص عملية التصديق ، والعقود وفواتير البيع وغيرها من المستندات المؤيدة.
ب- فحص القيود فى سجلات المتحصلات النقدية .
جـ- فحص أى أوراق قبض وتتبعها فى حسابات الأستاذ الفرعية والأستاذ العام
د - حساب أى مكاسب أو خسائر وتتبعها حتى الأستاذ العام .

الإهلاك Depreciation

تتضمن اختبارات الإهلاك حساب ومراجعة الطرق الخاصة بالإهلاك والقيم المسجلة كإهلاك والأعمار الفنية ، والقيم التخريدية .

يتم إجراء اختبارات مشابهة لاستنفاذ الأصول غير الملموسة والنفاذ للأصول المستنفذة ، وفيما يلى نموذج لاختبارات الالتزام المرتبطة بالإهلاك كما يوضحها شكل رقم (١٠/٨) .

شكل رقم (١٠/٨)

اختبارات الالتزام بنظم الرقابة

لحسابات الإهلاك

١- مراجعة طرق الإهلاك عن طريق تحديد نوع الأصل والسياسات المرتبطة بالأعمار الفنية والقيم التخريدية .

٢- اختيار عينة من الأصول الثابتة عشوائيا ، ويتم إجراء التالى لكل أصل موضع العينة :

أ- تحديد ما إذا كانت الأعمار الفنية والقيم التخريدية متسقة مع السياسات المقررة أم لا .

ب- إعادة العمليات الحسابية لمصروف الإهلاك والإهلاكات المتجمعة .

تقييم مخاطر الرقابة : Assess control risk

يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة للأصول الثابتة بنفس المنهجية المتبعة فى حسابات المخزون (كما سبق شرحها) .

الفصل الحادى عشر

مراجعة دورة الحصول

على رأس المال وإعادة السداد

الفصل الحادى عشر

مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة السداد

Audit of the Capital Acquisition and Repayment Cycle

مقدمة :-

يهتم هذا الفصل بمناقشة الدورة الأخيرة للعمليات المرتبطة بالحصول على الأموال (سواء عن طريق إصدار أسهم رأس المال أو حقوق الملكية أو عن طريق الحصول على القروض) وإعادة سداد القروض والأموال مرة أخرى (سواء فى صورة سداد أقساط القروض أو فوائدها أو توزيعات الأرباح) ، وقد يطلق على تلك الدورة أيضا مصطلح دورة التمويل Financing Cycle .

ومن خلال تلك المناقشة يتم التركيز على تحديد الحسابات والخصائص المميزة لدورة الحصول على الأموال وإعداد سدادها ، وكيفية تصميم وأداء إختبارات مراجعة حسابات أوراق الدفع والحسابات والعمليات المرتبطة بها ، فضلا عن وصف الإهتمامات الرئيسية للمراجع عند تصميم وأداء مراجعة عمليات حقوق الملكية ، بالإضافة الى تصميم وأداء إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية على مستوى عمليات إصدار أسهم راس المال وتوزيعات الأرباح والأرباح المحتجزة .

تحقيقا للهدف من ذلك الفصل يمكن تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

١١/١ الحسابات والخصائص المميزة لدورة التمويل .

١١/٢ مراجعة أوراق الدفع .

١١/٣ مراجعة حقوق الملكية .

١١/٤ مراجعة توزيعات الأرباح .

١١/٥ مراجعة الأرباح المحتجزة .

١١/١ الحسابات والخصائص المميزة لدورة التمويل

Account and Unique Characteristics of Financing Cycle

تتمثل دورة التمويل فى دورة الحصول على مصادر الأموال فى صورة قروض محملة بالفوائد **Interest-bearing debt** أو حقوق الملاك **Owner's Equity** بالإضافة الى إعادة سداد تلك الأموال مرة أخرى **Repayment Cycle** .

تتضمن دورة التمويل أو دورة الحصول على الأموال وإعادة سدادها أيضا سداد الفوائد وتوزيعات الأرباح . وفيما يلى الحسابات الرئيسية لتلك الدورة :-

١- حسابات أوراق الدفع .

٢- حساب قروض البنك أو القروض المصرفية .

٣- الرهونات القابلة للدفع .

٤- قروض السندات .

٥- مصروفات الفوائد .

٦- الفوائد المستحقة .

٧- النقدية بالبنك .

٨- الأسهم العادية أو الممتازة .

٩- رأس المال المدفوع .

١٠- الأرباح المحتجزة .

١١- أسهم الخزانة .

١٢- حساب علاوة إصدار الأسهم .

١٣- حساب علاوة إصدار وخصم إصدار السندات وردها .

١٤- توزيعات الأرباح المعلن .

١٥- توزيعات الأرباح القابلة للدفع .

١٦- رأس مال الشركاء .

تؤثر أربعة خصائص لدورة التمويل أو دورة الحصول على الأموال وإعادة سدادها على عملية مراجعة تلك الحسابات بشكل جوهرى على النحو التالى :-

١- أن هناك بضعة عمليات تؤثر نسبيا على أرصدة الحسابات إلا أن كل عملية غالبا ما تعتبر جوهرية تماما فى قيمتها . على سبيل المثال كثيرا ما يتم إصدار قروض السندات عن طريق معظم الشركات ، إلا أن قيمة قروض السندات الذى يتم إصدارها عادة ما تكون ضخمة . وبسبب حجمها فإنه من الشائع أن كل عملية تحدث فى الدورة الخاصة بكامل السنة المحاسبية تعتبر جزءا من عملية التحقق من حسابات قائمة المركز المالى ، ويكون من غير العادى أن يتم تبين أوراق عمل المراجعة التى تتضمن رصيد أول الفترة لكل قيمة فى دورة التمويل وتوثيق كل عملية حدثت خلال العام .

فعمليات إصدار الأسهم أو السندات تعتبر عمليات غير متكررة كثيرا ، ومع ذلك فإن تلك العمليات ستكون مؤثرة جدا على حساب رأس مال الأسهم أو قرض السندات .

٢- إن إستبعاد عملية واحدة يمكن أن تكون جوهرية ومؤثرة فى حد ذاتها، فلاشك أن إستبعاد إلتزام (قرض) أو الزيادة فى رأس المال يعتبر إهتمام رئيسى لعملية المراجعة .

٣- هناك علاقة قانونية بين منشأة العميل وحامل السهم أو السند أو أى مستند ملكية مماثل . وعند أداء مراجعة العمليات والقيم المرتبطة بتلك الدورة يتعين على المراجع أن يأخذ حرص كبير للتأكد من أن المتطلبات القانونية الهامة المؤثرة على القوائم المالية قد تم الوفاء بها بشكل سليم وقد عرضها الإفصاح عنها بشكل كافى فى القوائم المالية.

٤- هناك علاقة مباشرة بين حسابات الفائدة وتوزيعات الأرباح والقروض وحقوق الملكية . فعند مراجعة القروض المحملة بالفوائد يكون من المرغوب فيه أن يتم التحقق آنيا من مصروفات الفائدة ذات الصلة وحسابات الفائدة المستحقة الدفع . وهذا يعتبر صحيحا بالنسبة لحقوق الملكية وتوزيعات الأرباح .

ويمكن تفهم كثير من إجراءات المراجعة لعديد من الحسابات فى تلك الدورة بشكل أفضل عن طريق إختيار حسابات ممثلة لأغراض الدراسة . لذلك فهذا الفصل يناقش (١) مراجعة أوراق الدفع وحسابات الفائدة ذات الصلة والفائدة المستحقة لشرح الأموال التى يتم الحصول عليها والتى تتحمل بفوائد ، (٢) أسهم رأس المال العادية والأرباح المحتجزة وتوزيعات الأرباح .

وإذا كان التركيز الأساسى فى مراجعة دورة التمويل تنصب على عمليات الشركات المساهمة ، فإن الوضع الطبيعى أن هناك عمليتين أساسيتين هما (١) عملية الحصول على رأس المال المقترض (من خلال القروض طويلة الأجل من البنوك أو من خلال إصدار السندات) ، (٢) عملية الحصول على رأس المال المملوك (من خلال إصدار الأسهم العادية) . ويترتب على هاتين العمليتين إما متحصلات نقدية تدخل فى دورة عمليات دورة الإيرادات والمتحصلات ، أو إما مدفوعات نقدية – مثل مقابل رد الأسهم أو إستهلاك السندات وسداد توزيعات أرباح الأسهم أو الفوائد المدينة المحملة على القروض وجميعها تدخل فى دورة النفقات والمدفوعات النقدية .

ولاشك أن هناك عديد من المستندات والسجلات النمطية المرتبطة بدورة التمويل أو الحصول على الأموال وإعادة سدادها هى :-

١- دفتر أستاذ مساعد لكل من الأسهم والسندات .

٢- وجود سجل للمساهمين أو حملة السندات .

٣- يومية مقبوضات يسجل بها عملية تحصيل الأموال من مصادر التمويل .

٤- يومية مدفوعات نقدية يثبت بها عمليات رد السندات وإستهلاك الأسهم والتوزيعات والفوائد .

٥- دفتر اليومية العام لإثبات إجمالى ملخصات يومية المقبوضات والمدفوعات النقدية وإستحقاق الفوائد والتوزيعات .

٦- دفتر أستاذ عام يتضمن عديد من الحسابات مثل حساب رأس مال الأسهم، وقروض السندات ، وأوراق الدفع ، والتوزيعات المستحقة ، والفوائد المستحقة ، والأرباح المحتجزة ، وعلاوة إصدار الأسهم ، وعلاوة وخصم إصدار ورد السندات .

٧- سجل شهادات الأسهم والسندات .

٨- سجل القروض طويلة وقصيرة الأجل برهن أو بدون رهن .

٩- قائمة الإكتتاب والتخصيص فى الأسهم أو فى السندات .

١١/٢ مراجعة أوراق الدفع Audit of Notes Payable

١١/٢/١ مقدمة :

تعتبر أوراق الدفع بمثابة إلتزام قانونى للدائنين والذى قد لا يكون مضمونا أو غير مضمونا بأحد الأصول . وعادة ما يتم إصدار ورقة الدفع خلال فترة زمنية معينة تتراوح ما بين شهر إلى سنة ، ولكن قد يكون هناك أوراق دفع طويلة الأجل يزيد إستحقاقها عن السنة الواحدة . ويتم إصدار أوراق دفع لكثير

من الأغراض وتتضمن الضمانات المرهونة مدى واسع من الأصول ومثال ذلك الأوراق المالية والمخزون والأصول الثابتة . ويجب أن يتم سداد مدفوعات أصل الإلتزام والفوائد المحملة على أوراق الدفع طبقا لشروط إتفاقية القرض . وبالنسبة للقروض قصيرة الأجل فإن سداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه عادة ما تكون مطلوبة فقط عندما يصبح القرض مستحقا ، إلا أنه بالنسبة للقروض المستحقة عن مدة تزيد عن ٩٠ يوما فإن أوراق الدفع تتطلب سداد الفوائد المستحقة عليها شهريا أو كل ربع سنة .

١١/٢/٢ حسابات أوراق الدفع

يوضح الشكل رقم (١١/١) الحسابات المستخدمة لأوراق الدفع والفوائد ذات الصلة ، ومن الشائع أن يتم إختبار كل من أصل قيمة الإلتزام ومدفوعات الفوائد المرتبطة به كجزء من مراجعة دورة النفقات والمدفوعات ، حيث أن المدفوعات سجلت فى يومية المدفوعات النقدية . إلا أنه بسبب عدم التكرارية النسبية لأوراق الدفع فإنه فى كثير من الحالات لا يتم تضمين أية عمليات رأسمالية عند أداء إختبارات الإلتزام بإجراءات الرقابة وإختبارات التحقق الأساسية لعينة من العمليات ، لذلك فمن الطبيعى أيضا أن يتم إختبار تلك العمليات المالية كجزء من دورة حيازة رأس المال وإعادة السداد أو دورة التمويل .

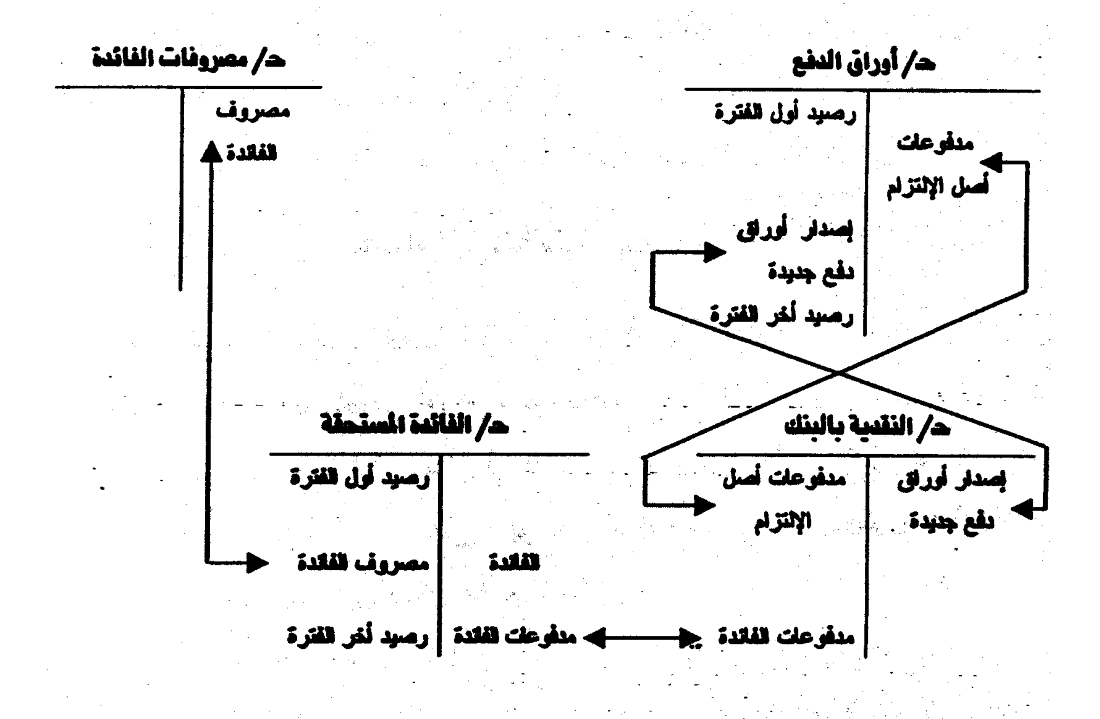
١١/٢/٣ الأهداف

تتمثل أهداف مراجعة أوراق الدفع فى تحديد ما إذا كانت :-

١- أساليب الرقابة الداخلية على أوراق الدفع كافية .

شكل رقم (١١/١)

أوراق الدفع وحسابات الفائدة ذات الصلة



٢- العمليات المرتبطة بأصل الإلتزام والفائدة تتص بـ أوراق دفع تم الترخيص بها وتسجيلها بشكل صحيح كما تم تحديده عن طريق أهداف المراجعة الستة على مستوى العمليات .

٣- الإلتزام المرتبط بأوراق الدفع ومصروف الفائدة ذات الصلة والإلتزام المستحق قد تم تحديده بشكل صحيح طبقا لما هو محدد عن طريق ثمانية من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصدة (حيث يعتبر هدف القيمة القابلة للتحقق غير قابل للتطبيق على أوراق الدفع) .

١١/٢/٤ أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية Internal Controls

هناك أربعة أساليب رقابة داخلية هامة على أوراق الدفع هى :-

١- التصريح السليم بإصدار أوراق دفع جديدة :-

يجب أن تعهد مسئولية إصدار أوراق دفع جديدة الى مجلس الإدارة أو أى مستوى إدارى فى مستوى عالى ، بوجه عام يتطلب الأمر أن يكون هناك توقيعين لمديرين معتمدين بشكل ملائم لكافة إتفاقيات القروض ، ويعتبر مقدار القرض ومعدل الفائدة وشروط إعادة السداد بالإضافة الى الأصول المضمونة للرهن هى كافة أجزاء إتفاقية القرض الموافق عليها . وعندما يتم تجديد أوراق الدفع فمن المهم أن تخضع لنفس إجراءات التصديق المطبقة على إصدار أوراق دفع جديدة .

٢- وجود أساليب رقابة داخلية كافية على سداد أصل القرض وفوائده :-

يجب الرقابة على المدفوعات الدورية للفائدة وأصل الإلتزام كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات . وعند وقت إصدار أوراق الدفع يجب على قسم المحاسبة أن يحصل على نسخة من إصدار أوراق الدفع بنفس الطريقة

التى يتم بها إستلام فواتير البائعين (الموردين) وتقارير الإستلام . ويجب أن يقوم قسم حسابات الدائنين بإصدار شيكات تلقائيا مقابل أوراق الدفع عندما يحين ميعاد إستحقاقها تماما مثل الطريقة التى يتم بها إصدار شيكات مقابل شراء السلع والخدمات . وتعتبر نسخة أوراق الدفع هى المستند المؤيد للسداد .

٣- المستندات والسجلات السليمة :-

وهى تتضمن الإحتفاظ بسجلات أستاذ مساعدة وإجراءات رقابية على أوراق الدفع البيضاء والمدفوعة عن طريق المسئول المختص . ويجب أن يتم إبطال أوراق الدفع المسددة مع الإحتفاظ بها تحت عناية المدير المسئول .

٤- التحقق الدورى المستقل :-

يجب أن يتم مطابقة السجلات التفصيلية لأوراق الدفع دوريا مع دفتر الأستاذ العام ومقارنتها بسجلات حاملى أوراق الدفع عن طريق موظف لا يكون مسئولا عن الإحتفاظ بالسجلات التفصيلية . وفى نفس الوقت يجب أن يقوم الشخص المسئول بإعادة حساب مصروف الفائدة على أوراق الدفع لإختبار دقة سلامة التسجيل بالدفاتر .

١٧/٢/٥ إختبارات الإلتزام وإختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات

تتضمن إختبارات عمليات أوراق الدفع إصدار أوراق الدفع وإعادة سداد أصل الإلتزام والفائدة ذات الصلة . تعتبر إختبارات المراجعة هذه جزء من إختبارات الإلتزام والتحقق الأساسية للعمليات المرتبطة بالمتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية . وغالبا ما يتم إجراء إختبارات إضافية للإلتزام وإختبارات التحقق الأساسية للعمليات كجزء من إختبارات تفاصيل الأرصدة وذلك للأهمية النسبية للعمليات الفردية .

ويجب أن تركز إختبارات الإلتزام وإختبارات التحقق الأساسية على إختبار أساليب الرقابة الداخلية الأربعة الهامة التى سبق مناقشتها . بالإضافة لذلك فإنه يجب التركيز أيضا على التسجيل الدقيق المتحصلات من عوائد أوراق الدفع ومدفوعات أصل الإلتزام والفائدة ذات الصلة .

١١/٣ مراجعة حقوق الملاك Owners' Equity

١١/٣/١ مقدمة ونظرة على حسابات حقوق الملاك

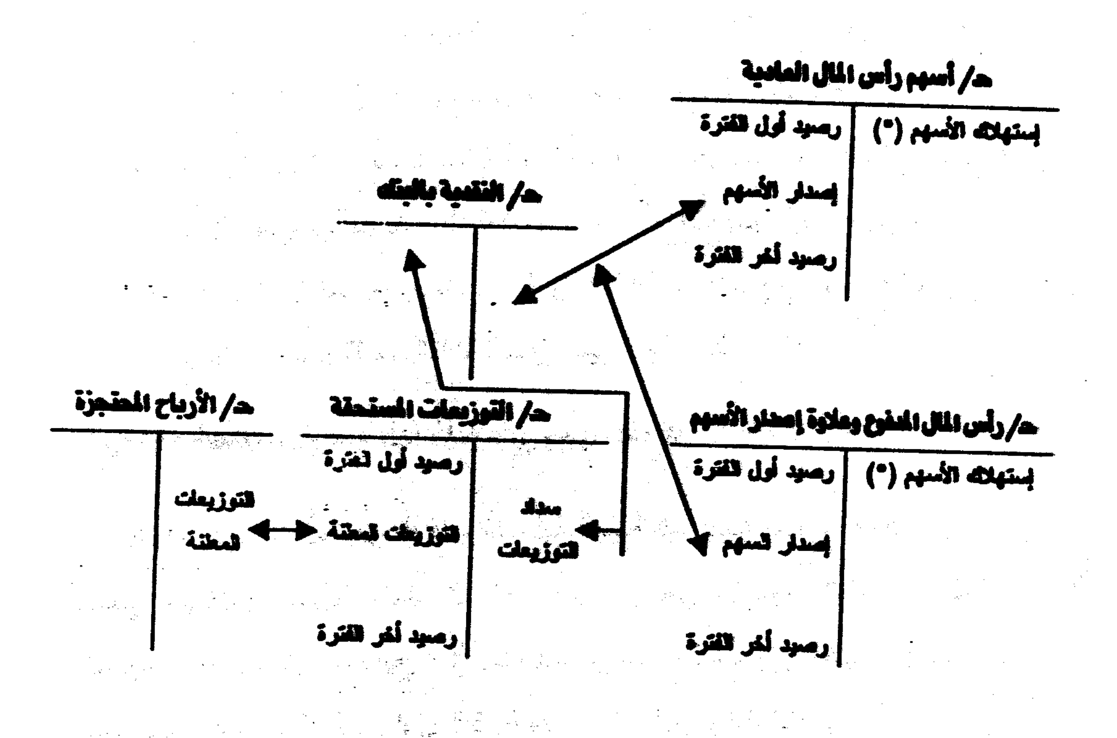
يتعين التفرقة عند مراجعة حقوق الملاك فى الشركات العامة والمغلقة . حيث فى الشركات المساهمة المغلقة توجد بضعة عمليات أثناء السنة لحسابات أسهم رأس المال (إن وجدت) ، كما أن هناك عدد قليل من المساهمين عادة . وربما تتمثل العملية التى تدخل ضمن حقوق الملاك فقط فى التغير فى حقوق الملكية نتيجة الأرباح السنوية أو الخسارة أو توزيعات الكوبونات (إن وجدت— حيث نادرا ما تقوم تلك الشركات المغلقة بدفع توزيعات أرباح) ، وعادة ما يكون الزمن المستغرق للتحقق من حقوق الملاك فى تلك الشركات المغلقة قليلا نسبيا ، رغما عن أن المراجع يجب عليه إختبار السجلات ذات الصلة . أما بخصوص شركات المساهمة العامة فإن إجراءات التحقق من حقوق الملاك يعتبر أكثر تعقيدا بسبب وجود عدد كبير من المساهمين ونتيجة التغيرات الكثيرة فى الأفراد من حملة الأسهم .

فى هذا الجزء يتم مناقشة الإختبارات الملائمة التحقق من الحسابات الرئيسية المرتبطة بشركات المساهمة العامة وهى حسابات رأس المال والأسهم العادية ، ورأس المال المدفوع ، والأرباح المحتجزة وتوزيعات الأرباح ذات الصلة .

يوضح الشكل رقم (١١/٢) نظرة عامة على حسابات محددة لحقوق الملاك والتى سيتم مناقشتها فى الأجزاء التالية .

شكل رقم (١١/٢)

حسابات حقوق الملكية والتوزيعات



(*) تخفيض النقدية .

١١/٣/٢ أهداف مراجعة حقوق الملاك

تتمثل أهداف مراجعة حقوق الملاك فى تحديد ما يلى :-

١- ما إذا كانت أساليب الرقابة الداخلية على أسهم رأس مال وتوزيعات الأرباح ذات الصلة كافية أم لا .

٢- ما إذا كانت عمليات حقوق الملاك قد سجلت بشكل سليم طبقا لما هو محدد عن طريق أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات .

٣- ما إذا كانت أرصدة حقوق الملاك قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل سليم وصحيح طبقا لما هو محدد بأهداف المراجعة على مستوى الأرصدة الخاصة بحسابات حقوق الملكية ، علما بأن أهداف الحقوق والإلتزامات والقيمة القابلة للتحقق غير قابلة للتطبيق .

١١/٣/٣ أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملاك

هناك عديد من أساليب الرقابة الداخلية الهامة المرتبطة بحقوق الملاك التى ينبغى أن تكون محل إهتمام المراجع الحيادى هى الإعتماد الصحيح على العمليات ، التسجيل الصحيح ، الفصل الملائم للمسئوليات بين وظيفة الإحتفاظ بسجلات حقوق الملكية وتداول النقدية وشهادات الأسهم وإستخدام وكيل مستقل لتسجيل وتحويل الأسهم .

١- الإعتماد الصحيح للعمليات :-

حيث أن كل عملية لحقوق الملاك عادة ما تكون هامة ، فإن كثير من تلك العمليات يجب أن يتم الموافقة عليها عن طريق مجلس الإدارة . وفيما يلى أنواع عمليات حقوق الملكية التى عادة ما تتطلب تصديق وإعتماد محدد :-

أ – عملية إصدار أسهم رأس المال Issuance of Capital Stock

يتضمن التصديق على أسهم رأس المال عن طريق مجلس الإدارة ما يلى:–

(١) نوع السهم الذى يتم إصداره (أسهم عادية أو أسهم ممتازة) ، (٢) عدد الأسهم التى سيتم إصدارها ، (٣) تحديد القيمة الإسمية للسهم ، (٤) حقوق إمتياز الأسهم الممتازة كأن تكون مجمعة الأرباح أو مجمعة ومشاركة فى الأرباح (٥) تاريخ إصدار الأسهم .

ب– عملية إعادة شراء أسهم رأس المال Repurchase of Capital Stock

يجب أن يتم الموافقة على :– (١) إعادة شراء الأسهم العادية أو الممتازة أو كليهما، (٢) توقيت إعادة الشراء ، (٣) المقدار الذى يتم دفعه مقابل الأسهم عن طريق مجلس الإدارة (أو سعر شراء السهم) .

جـ– عملية الإعلان عن التوزيعات Declaration of Dividends

يجب على مجلس الإدارة القيام بالأتى : (١) التصديق على شكل التوزيعات (سواء نقدا أو بتوزيع أسهم مجانية) ، (٢) تحديد قيمة التوزيعات لكل سهـــم ، (٣) تاريخ الإعلان عن توزيعات الأرباح على المساهمين ، (٤) بالإضافة الى تحديد تواريخ التسجيل والمدفوعات المرتبطة بتوزيعات الأرباح .

٢– التسجيل الصحيح والفصل بين المسئوليات

عندما تحتفظ الشركة بسجلات خاصة لعمليات الأسهم وحسابات الأسهم يجب أن تكون هناك أساليب رقابة داخلية كافية لضمان أن حملة الأسهم الفعليين قد تم الإعتراف بهم فى سجلات الشركة ، وأن مقدار كوبونات التوزيعات قد دفعت لهؤلاء المساهمين الذين يمتلكون الأسهم بالفعل فى تاريخ تسجيل التوزيعات بالإضافة الى تكنيه وجود إحتمال لسوء إستخدام النقدية .

وتعتبر من أساليب الرقابة الداخلية المفيدة لتلك الأغراض تعيين أفراد مسئولين ملائمين فضلا عن وجود إجراءات كافية للتسجيل بالدفاتر .

وتتمثل الإجراءات الأكثر أهمية لمنع التحريفات فى حقوق الملاك فيما يلى:-

أ - وجود سياسات محددة بدقة بشأن إعداد شهادات الأسهم وتسجيل عمليات أسهم رأس المال .

ب- وجود تحقق داخلى مستقل للمعلومات فى السجلات الخاصة بحقوق الملكية .

جـ- يجب على العميل أن يتأكد من أنه قد تم الإلتزام بالقوانين الحاكمة ونظام الشركة الأساسى عند إصدار وتسجيل أسهم رأس المال . على سبيل المثال فإن القيمة الإسمية للسهم ، وعدد الأسهم المرخص للشركة بإصدارها تؤثر بلا شك على إصدار وتسجيل الأسهم .

ويتمثل إجراء الرقابة الداخلية على أسهم رأس المال المستخدم عن طريق معظم الشركات فى (١) الحفاظ بسجل شهادات الأسهم، (٢) دفتر أستاذ مساعد لحملة أسهم رأس المال (ملف رئيسى لأسهم رأس مال حملة الأسهم) .

أ - سجل شهادات الأسهم :

يعتبر سجل شهادات أسهم رأس المال بمثابة سجل لإصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال خلال حياة الشركة . ويتضمن سجل عمليات أسهم رأس المال عدة معلومات مثل (١) رقم الشهادة ، (٢) عدد الأسهم المصدرة ، (٣) إسم الشخص الذى أصدرت الشهادة له ، (٤) بالإضافة الى تاريخ إصدار الشهادة ، (٥) وعندما يتم إعادة شراء الأسهم فإن سجل شهادة الأسهم يجب أن تتضمن الشهادات الملغاة وتاريخ الإلغاء .

ب- دفتر استاذ مساعد أسهم المساهمين (الملف الرئيسى للمساهمين) :

يعتبر سجل للأسهم القائمة فى أى تاريخ زمنى . ويعمل ذلك الملف الرئيسى كإختبار على دقة سجل شهادات أسهم رأس المال ورصيد الأسهم العادية فى الأستاذ العام . ويستخدم ذلك الملف أيضا كأساس لتوزيع الأرباح .

كما يجب أن يتم الرقابة على مدفوعات النقدية المرتبطة بسداد التوزيعات بنفس المنهجية المرتبطة بإعداد وسداد الأجور ، ويجب مراعاة تطبيق الإجراءات التالية :- (١) يجب أن يتم إعداد شيكات توزيعات الأرباح من واقع سجل شهادات أسهم رأس المال ، (٢) وبعد أن يتم إعداد الشيكات يكون من المرغوب فيه أن يكون هناك تحقق مستقل لأسماء حملة الأسهم وقيمة الشيكات، (٣) مطابقة إجمالى قيمة شيكات الأرباح الموزعة مع إجمالى التوزيعات المعتمدة فى محضر الجمعية العامة ومجلس الإدارة ، (٤) هذا ويمكن تخصيص حساب جارى فرعى بالبنك لسداد التوزيعات على حملة الأسهم .

الإستعانة بوكيل مستقل لتسجيل وتحديد الأسهم
Independent Registrar and Stock Transfer Agent :

كثيرا ما تقدم الشركات المقيد أسهمها ببورصة الأوراق المالية بتعيين وكيل حيادى لمساعدتها فى الآتى :- (١) تسجيل الأسهم وكرقابة لمنع الإصدار غير السليم لشهادات الأسهم . وتتمثل مسئولية ذلك الوكيل فى التأكد من أن أسهم الشركة قد أصدرت طبقا لمتطلبات رأس مال الأسهم المحددة فى النظام الأساسى للشركة وبترخيص من مجلس الإدارة ووفقا للمتطلبات القانونية . (٢) ويعتبر ذلك الوكيل مسئول عن التوقيع عن كافة شهادات الأسهم التى تم إصدارها حديثا والتأكد من أن الشهادات القديمة قد تم إستلامها وإلغائها قبل

إحلال الشهادات التى أصدرت عندما يكون هناك تغيير فى ملكية السهم أو بعبارة أخرى متابعة سلامة إجراءات نقل ملكية الأسهم . (٣) تستخدم معظم الشركات الكبيرة أيضا وكيل خدمات تحويلات الأسهم لأغراض الإحتفاظ بسجلات حملة الأسهم متضمنة توثيق تحويلات ملكية الأسهم . (٤) إستخدام وكيل لتحويلات الأسهم لا يخدم فقط كإجراء رقابى على سجلات الأسهم عن طريق وضعها فى أيدى مؤسسة حيادية إلا أنها أيضا تخفض من تكلفة حفظ السجلات عن طريق إستخدام خبير متخصص . (٥) كثير من الشركات أيضا لديها وكيل لصرف توزيعات الأرباح النقدية لحملة الأسهم الأمر الذى من شأنه تحسين الرقابة الداخلية عليها .

١١/٣/٤ مراجعة رأس مال الأسهم ورأس المال المدفوع

هناك أربعة إهتمامات رئيسية عند مراجعة عمليات رأس مال الأسهم ورأس المال المدفوع هى :-

١- أن يتم تسجيل عمليات أسهم رأس المال القائمة (الشمول والإكتمال) .

٢- وجود عمليات أسهم رأس المال وتسجيلها بدقة (الوجود والدقة) .

٣- أن يتم تسجيل عمليات رأس المال بدقة (الدقة) .

٤- أن يتم العرض والإفصاح عن أسهم رأس المال بشكل ملائم (العرض والإفصاح) .

يتعلق كل من الإهتمام الأول والثانى بإختبارات الإلتزام وإختبارات التحقق الأساسية على مستوى العمليات ، فى حين يرتبط كل الإهتمام الثالث والرابع بإختبارات التفاصيل .

١- أن يتم تسجيل عمليات أسهم رأس المال القائمة (هدف الوجود)

Existing Capital Stock Transactions are Recorded

يتم تحقيق ذلك الهدف بسهولة عندما يتم الإستعانة بوكيل متخصص للتسجيل والتحويل . حيث يمكن للمراجع الآتى :- (١) إرسال مصادقة للوكيل وطلب الرد كتابة على ما يفيد حدوث عمليات إصدار أسهم رأس المال أو على دقة تسجيل العمليات القائمة ، (٢) أيضا يعتبر من الإجراءات المفيدة إطلاع المراجع على محاضر إجتماعات مجلس الإدارة ولاسيما تلك التى سبقت مباشرة تاريخ قائمة المركز المالى ، (٣) فحص دفاتر سجل الأسهم لدى العميل وذلك لأغراض الكشف عن عمليات إصدار أو إعادة شراء أسهم رأس المال .

٢- أن عمليات أسهم رأس المال المسجلة موجودة وتم تسجيلها بدقة

Recorded Capital Stock Transaction Exist and are Accurately Recorded

يجب على المراجع إجراء مراجعة موسعة على عديد من العمليات المرتبطة بأسهم رأس المال ، على سبيل المثال عمليات إصدار أسهم رأس المال نقداً ، أو إندماج شركة مع أخرى من خلال تبادل الأسهم بالإضافة الى أسهم المنحة أو شراء أسهم الخزانة . وبغض النظر عن أساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بالوجود ، إلا أنه من الممارسة العادية أن يتم التحقق من كافة أسهم رأس المال بسبب أهميتها النسبية وإستمرارها فى السجلات . ويمكن إختبار الوجود عادة عن طريق فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة لأغراض التحقق من التصريح والتصديق السليم .

ويمكن التحقق من التسجيل الدقيق لعمليات أسهم رأس المال نقدا بسهولة عن طريق المصادقة على قيمتها مع وكيل التحويل أو عن طريق تتبع القيمة المرتبطة بعمليات أسهم رأس المال المسجلة حتى المتحصلات النقدية لها (وفى حالة أسهم الخزانة يتم تتبع القيم حتى يومية المدفوعات النقدية) . بالإضافة الى ذلك يجب أن يقوم المراجع بالتحقق مما إذا كانت القيم الصحيحة قد تم تسجيلها بالطرف الدائن لحساب أسهم رأس المال طبقا للنظام الأساسى للشركة لتحديد القيمة الإسمية لأسهم رأس المال .

وعندما تتضمن عمليات أسهم رأس المال توزيعات أرباح الأسهم والإندماج أو أى تحويلات غير نقدية مماثلة فإن إجراءات التحقق من القيم تكون أكثر صعوبة بشكل ملحوظ ، بالنسبة لتلك الأنواع من العمليات يتعين على المراجع أن يتأكد من أن العميل قد قام بحساب قيمة إصدار أسهم رأس المال بشكل صحيح طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها . على سبيل المثال عند مراجعة عملية إندماج رئيسية يتعين على المراجع تقييم ما إذا كانت العمليات تتمثل فى عملية شراء أو تجميع المصالح Pooling of Interests ، ويعتبر أداء مزيد من البحث ضروريا لتحديد أى من المعالجة المحاسبية صحيحة لمثل تلك الظروف المحيطة ، وبعد ما يتوصل المراجع الى نتيجة بشأن الطريقة الملائمة فمن الضرورى أن يتحقق من أن القيم المرتبطة قد تم حسابها بشكل صحيح .

٣- تسجيل أسهم رأس المال بدقة Capital Stock is Accurately Recorded

يتم التحقق من رصيد أخر الفترة لحساب أسهم رأس المال أولا عن طريق تحديد عدد الأسهم القائمة في تاريخ قائمة المركز المالى . ويعتبر أبسط طريق

للحصول على تلك المعلومات هو الحصول على مصادقة من وكيل تحويلات الأسهم . وعندما يكون هناك هذا الوكيل فإن المراجع يجب أن يعتمد على فحص دفاتر الأسهم والمحاسبة عن كافة الأسهم القائمة فى دفاتر شهادات الأسهم وفحص كافة الشهادات الملغاة ، والمحاسبة عن الشهادات البيضاء . وبعد أن يقتنع المراجع من أن عدد الشهادات القائمة صحيحا فإنه يمكن التحقق من القيمة الإسمية المسجلة فى حساب رأس المال عن طريق ضرب عدد الأسهم فى القيمة الإسمية للسهم .

ويتمثل الإعتبار الرئيسى لتحديد دقة أسهم رأس المال فى التحقق عما إذا كان عدد الأسهم المستخدمة فى حساب الأرباح لكل سهم صحيحا أم لا ، ومن السهولة أن يتم تحديد عدد الأسهم الصحيحة المستخدمة فى العملية الحسابية عندما يكون هناك نوع واحد فقط من الأسهم وعدد صغير من عمليات أسهم رأس المال . وتصبح المشكلة أكثر تعقيدا تماما عندما تكون هناك أسهم لحامله **Convertible Securities** ، أو أسهم ضمان أو أسهم إختيار **Warranted or Option Stock** .

٤- العرض والإفصاح عن أسهم رأس المال بشكل ملائم

Capital Stock is Properly Presented and Disclosed

تتمثل مصادر المعلومات الأكثر أهمية لتحديد العرض والإفصاح السليم فى النظام الأساسى للشركة ، ومحاضر إجتماعات مجلس الإدارة بالإضافة الى تحليل المراجع لعمليات أسهم رأس المال . حيث يجب أن يحدد المراجع أن هناك وصف سليم لكل مجموعة من الأسهم متضمنة بعض المعلومات مثل عدد الأسهم المصدرة وأى حقوق خاصة بأى مجموعة فردية للأسهم . يجب

أيضا أن يتم التحقق من العرض والإفصاح السليم لأسهم الخيار وأسهم الضمان والأسهم لحاملها عن طريق فحص المستندات الحقيقية أو أى دليل إثبات أخر لمتطلبات تلك الإتفاقيات .

١١/٤ مراجعة توزيعات الأرباح Audit of Dividends

يتم التركيز عند مراجعة توزيعات الأرباح على العمليات بدلا من رصيد أخر الفترة . ويتمثل الإستثناء فقط عندما يكون هناك رصيد توزيعات مستحقة كأحد الإلتزامات .

وتعتبر أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات على مستوى العمليات هى الملائمة لمراجعة توزيعات الأرباح ، إلا أن توزيعات الأرباح يتم مراجعتها عادة بنسبة ١٠٠% ، وفيما يلى الأهداف الأكثر أهمية عند مراجعة توزيعات الأرباح المستحقة :-

١- أن تكون توزيعات الأرباح المسجلة موجودة (هدف الوجود) .
٢- أن يتم تسجيل توزيعات الأرباح القائمة (الشمول) .
٣- أن يتم تسجيل توزيعات الأرباح بدقة (الدقة) .
٤- أن تكون الأرباح الموزعة لحملة الأسهم موجودة (الوجود) .
٥- أن يتم تسجيل توزيعات الأرباح المستحقة (الشمول) .
٦- أن يتم تسجيل توزيعات الأرباح المستحقة بدقة (الدقة) .

١- هدف التحقق من وجود عملية توزيعات الأرباح على المساهمين :-

ويعني ذلك أن يتحقق المراجع من أن كافة عمليات التوزيعات المسجلة بالدفاتر موجودة فعلا .

ويمكن إختبار وجود توزيعات الأرباح المسجلة عن طريق (١) فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة لأغراض التصديق على قيمة الربح الموزع لكل سهم وتاريخ توزيع الأرباح ، (٢) وعندما يفحص المراجع محاضر إجتماعات مجلس الإدارة بخصوص الأرباح المعلنة يتعين على المراجع أن يكون منتبها لإحتمال وجود أرباح تم الإعلان عنها ولكنها غير مسجلة ، لاسيما تلك القريبة من تاريخ قائمة المركز المالى ، (٣) ويتمثل إجراء المراجعة المرتبط بشكل وثيق فى فحص ملف أوراق العمل الدائم للمراجعة لتحديد إذا كان هناك قيود على سداد توزيعات الأرباح كما هو الحال فى ظل وجود إتفاقيات ضمان معينة أو متطلبات إصدار الأسهم الممتازة .

٢- التحقق من هدف شمول وإكتمال عملية التوزيعات :-

ويتحقق المراجع من أن عمليات التوزيعات الموجودة قد تم تسجيلها جميعها دفتريا ، وفى سبيل ذلك يقوم بتتبع قرار الإعلان عن سداد التوزيعات طبقا لما هو موضح بمحاضر إجتماعات مجلس الإدارة وصولا الى كل من دفتر يومية المدفوعات وسجل المساهمين ، ودفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام .

٣- التحقق من هدف دقة عمليات التوزيعات :-

ويتحقق المراجع من دقة إعلان توزيعات الأرباح عن طريق (١) إعادة حساب القيمة على أساس توزيع الربح لكل سهم وعدد الأسهم القائمة ، (٢) إذا ما إستخدم العميل وكيل لتحويلات الأسهم لصرف توزيعات الأرباح ، فإن الإجمالى يمكن تتبعه حتى قيد الصرف النقدى الى الوكيل المتخصص ويتم عمل مصادقة على ذلك . (٣) عندما يحتفظ العميل بسجلات توزيعات الأرباح ويقوم بسدادها بنفسه ، يمكن للمراجع أن يتحقق من إجمالى قيمة توزيعات

الأرباح عن طريق إعادة حساب النقدية المنصرفة ، (٤) بالإضافة لذلك من الضرورى أن يتم التحقق مما إذا كان السداد قد تم عمله للمساهمين الذين يمتلكون الأسهم فى تاريخ تسجيل توزيع الأرباح ، يمكن للمراجع إختبار ذلك عن طريق إختيار عينة من سدادات توزيعات الأرباح المسجلة وتتبع إسم المستفيد على الشيك حتى سجلات توزيعات الأرباح للتأكد من صحة إسم المستفيد المخولة له توزيع الأرباح . وفى نفس الوقت يمكن التحقق من القيمة ومصداقية شيك توزيع الأرباح . (٥) كما يجب أن يتم أداء إختبارات لتوزيعات الأرباح المستحقة بالإرتباط بالتوزيعات المعلنة ، ويجب أن يتم تضمين أى أرباح غير مدفوعة كالتزام .

١١/٥ مراجعة الأرباح المحتجزة Audit of Retained Earnings

تتمثل العمليات الوحيدة فى معظم الشركات التى تتضمن الأرباح المحتجزة فى صافى الأرباح عن السنة المحاسبية والتوزيعات المعلنة . إلا أنه قد يكون هناك أيضا تصحيحات فى أرباح الفترة السابقة أو تعديلات وتسويات تتعلق بفترات سابقة يتم معالجتها كدائنين فى حسابات الأرباح المحتجزة مباشرة بالإضافة الى تحديد أو إلغاء تخصيصات معينة فى الأرباح المتجزة .

تتمثل نقطة البداية فى مراجعة الأرباح المحتجزة فى تحليل الأرباح المحتجزة فى السنة بأكملها ، والذى يعتبر عادة جزء من الملف الدائم حيث يعد وصف لكل عملية مؤثرة على الحساب .

ويركز المراجع عادة على التحقق من كل من الحركة الدائنة فى حساب الأرباح المتجزة ، والحركة المدينة فى حساب الأرباح المحتجزة ، كما يتعين التأكد من دقة حساب الأرباح المحتجزة ، وأخيرا العرض والإفصاح عن

الأرباح المحتجزة . وفيما يلى مناقشة موجزة لإجراء التحقق من عمليات الأرباح المحتجزة :-

١- التحقق من حركة حساب الأرباح المحتجزة الدائنة :-

يقوم المراجع بإعداد كشف بيان تحليلى لحساب الأرباح المحتجزة يحتفظ به فى الملف الدائم لعملية المراجعة ، ويتم إبراز كل عملية أثرت فى هذا الحساب وعادة ما تتركز الحركة الدائنة فى حساب الأرباح المحتجزة فى صافى أرباح الفترة ، بالإضافة الى ناتج التسويات عن الفترات المحاسبية السابقة بسبب وجود تحريفات كان من شأنها التأثير سلبا على نتيجة النشاط فى هذه الفترات ، ومن أهم إختبارات التحقق على الحركة الدائنة فى حساب الأرباح المحتجزة ما يلى :-

- الإطلاع على قائمة الدخل عن الفترة .
- تتبع قيد اليومية الخاص بتغطية صافى ربح الفترة على الأرباح المحتجزة .
- الإستفسار عن مستندات عمليات التسوية وفحصها بأثر رجعى والتى نتج عنها جعل حساب الأرباح المحتجزة دائنا .

٢- التحقق من الحركة المدينة فى حساب الأرباح المحتجزة :-

تتمثل تلك الحركة فى صافى خسارة الفترة والتوزيعات المعلن عن توزيعها على المساهمين ، وناتج التسويات عن الفترات المحاسبية السابقة نتيجة عمليات تحريفات كان من شأنها التأثير إيجابا عن نتيجة النشاط فى هذه الفترات ، ومن أهم إختبارات التحقق من الحركة المدينة فى حساب الأرباح المحتجزة :-

١- الإطلاع على قائمة الدخل عن الفترة .

٢- تتبع قيد اليومية الخاص بتحميل حساب الأرباح المحتجزة بصافى خسارة الفترة .

٣- التحقق من دقة حساب الأرباح المحتجزة وتحميله بالتوزيعات المعلن عنها .

٤- الإستفسار عن عمليات التسوية بأثر رجعى وفحصها والتى نتج عنها جعل حساب الأرباح المحتجزة مدينة .

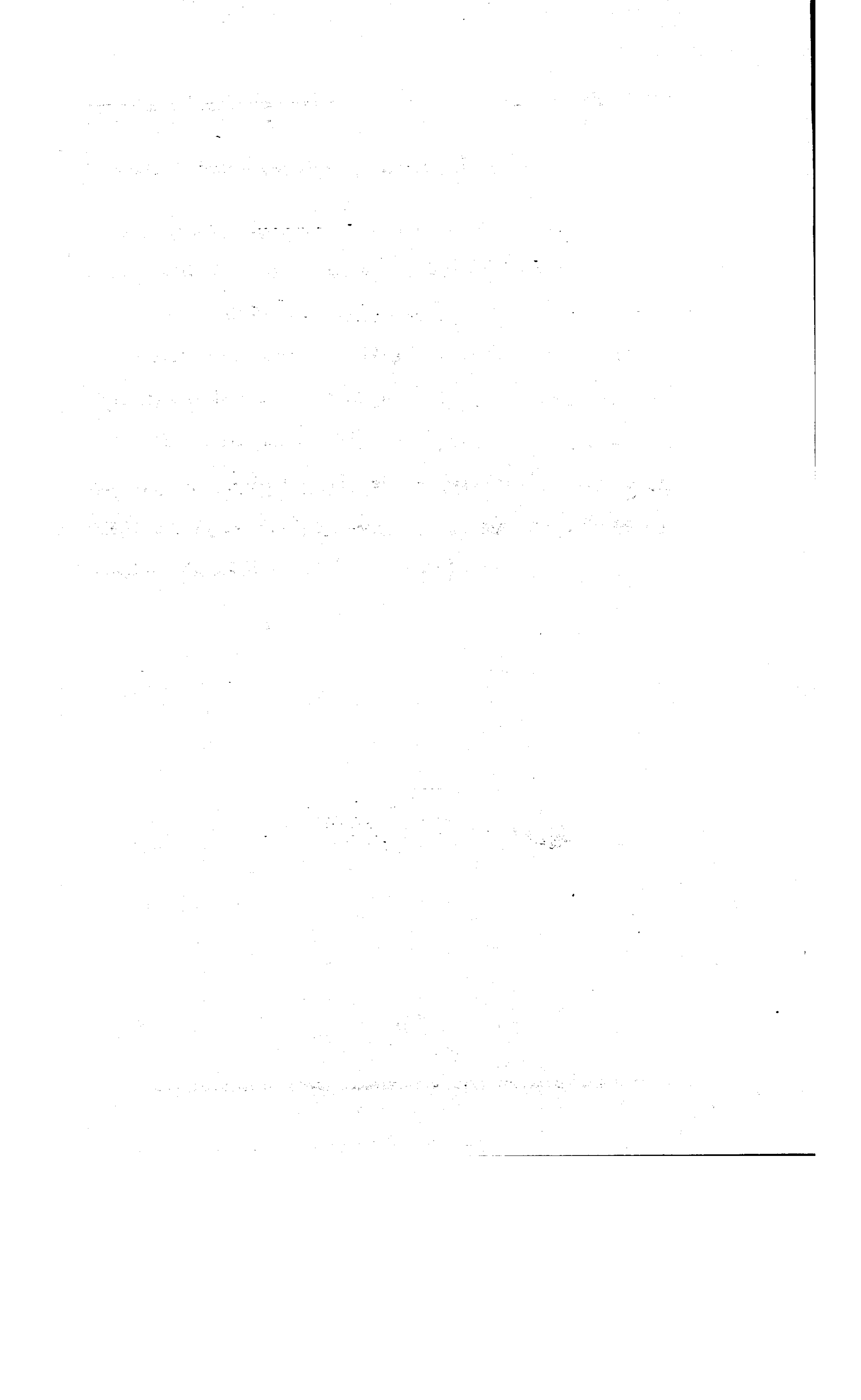
٣- التحقق من دقة رصيد حساب الأرباح المحتجزة وصحة تبويب العمليات المرتبطة بها :-

لتحقق المراجع من دقة رصيد حساب الأرباح المحتجزة وصحة تبويب عملياتها يقوم بالآتى :-

- التحقق من سلامة المستندات المؤيدة لتلك العمليات .
- تحديد وفحص أية عمليات مؤثرة على رصيد حساب الأرباح المحتجزة ولم تسجل وترحل الى هذا الحساب .
- التحقق من سلامة تعديل رصيد الأرباح المحتجزة نتيجة نشاط السنة المالية الحالية .
- فحص مدى دقة تحميل حساب الأرباح المحتجزة بإجمالى قيمة التوزيعات التى أعلنها مجلس الإدارة بعد إعادة حساب تلك التوزيعات بالرجوع الي سجل الأسهم والتوزيعات لكل سهم .

٤- التحقق من صحة العرض والإفصاح عن الأرباح المحتجزة :-

يتمثل الإهتمام الرئيسى للمراجع فى تحديد ما إذا كان قد عرض الأرباح المحتجزة والإفصاح بشكل صحيح فى القوائم المالية ، ويتحقق المراجع من ذلك فى تحديد ما إذا كان هناك قيود على سداد كوبونات الأسهم لأصحابها ، وما إذا كانت هناك إتفاقيات بين الشركة وحملة الأسهم بشأن كيفية سداد الكوبونات وطريقة السداد ونوع التوزيع (هل هو نقدا أم فى صورة أسهم مجانية مثلا) . كما يجب أن يتحقق من عدم وجود أى موانع أو قيود على مقدار توزيعات الأرباح التى يمكن للشركة دفعها عن طريق الإطلاع على إتفاقيات بين الشركة والبنوك أو الدائنين ، ويتعين الإفصاح عن تلك القيود فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (إن وجدت) .



الفصل الثانى عشر

معاينة المراجعة لأغراض
أختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية
وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات

الفصل الثانى عشر

معاينة المراجعة لأغراض أختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات

Audit Sampling For Tests of Controls And Substantive Tests of Transactions

مقدمة :

يهتم هذا الفصل بمناقشة أستخدام معاينة المراجعة لأغراض أداء أختبارات الألتزام بنظم الرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات ، حيث يتم تطبيق إجراءات المراجعة على اقل من ١٠٠% من المفردات داخل عمليات كافة الدورات – سواء دورة المبيعات والمتحصلات ، أو دورة النفقات والمدفوعات ، أو دورة الإنتاج والتحويل (المخزون والأصول الثابتة)، أو دورة الأجور والأفراد ، أو دورة التمويل – فكافة مفاهيم وأساليب مدخل معاينة المراجعة يتم تطبيقها على كافة عمليات الدورات ، أما أستخدام معاينة المراجعة لأغراض أختبارات التفاصيل فتخرج عن نطاق هذا الفصل . [1]

---

١) لمزيد من التفاصيل حول أستخدام مدخل المعاينة لأغراض أختبارات التفاصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

وتحقيقا لأهداف ذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية:-

١٢/١ مفهوم المعاينة والعينات الممثلة ومخاطر المعاينة .

١٢/٢ المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .

١٢/٣ طرق أختيار العينة غير الاحتمالية والاحتمالية .

١٢/٤ تحديد ووصف معاينة المراجعة الخاصة بتحديد معدلات الأستثناء (معدل حدوث الصفة) .

١٢/٥ أستخدام المعاينة غير الإحصائية فى أختبارات الألتزام وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات .

١٢/٦ تعريف ووصف معاينة الصفات وتوزيع المعاينة .

١٢/٧ أستخدام معاينة الصفات فى أختبارات الألتزام وأختبارات التحقق للعمليات .

١٢/١ مفهوم المعاينة والعينات الممثلة ومخاطر المعاينة

Sampling , Representative Samples and Sampling Risks

عرف إيضاح معايير المراجعة رقم (٣٩) الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى المعاينة فى مجال المراجعة على النحو الآتى :-

" تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود والمفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات فى عملية المراجعة لأغراض تقييم بعض صفات ذلك الرصيد أو تلك العمليات " .

ويعنى تطبيق إجراءات عملية المراجعة طبقا لذلك التعريف ان يتعامل المراجع مع ثلاثة جوانب لمعاينة المراجعة هى :-

١- تخطيط العينة .

٢- أختيار العينة وأداء الأختبارات .

٣- تقييم النتائج .

بصفة عامة يهدف المراجع عندما يختار عينة من بين أحد مجتمعات المراجعة الى الحصول على عينة ممثلة Representative لمفردات ذلك المجتمع ، وحتى تكون كذلك يتعين أن يكون لها نفس الصفات المميزة لذلك المجتمع تقريبا ، ويعنى ذلك ان تكون المفردات محل المعاينة مماثلة ومناظرة للبنود التى لم يتم عمل معاينة لها . على سبيل المثال يفترض أن أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية لأحد عملاء المراجعة تتطلب أن يقوم الموظف المختص بإرفاق مستند الشحن مع كل فاتورة مبيعات ، إلا أن ذلك الإجراء لم يتم أتباعه بنسبة ٣% ، فإذا ماأختار المراجع عينة تتكون من ١٠٠ فاتورة مبيعات وتبين له أن ذلك الإجراء لم يتبع ثلاثة مرات من بين المائة فاتورة

(العينة) ، فإن ذلك يشير الى أن العينة ممثلة للمجتمع بدرجة مرتفعة Highly Representative ، أما إذا أكتشف المراجع أن الإجراء لم يتبع مرتين او أربعة مرات فى العينة، من ثم تكون العينة ممثلة بدرجة معقولة Reasonably Representative ، وأخيرا إذا ما تبين للمراجع عدم إرفاق الموظف مستند الشحن مع كل فاتورة مبيعات أو أن كثير من مستندات الشحن لم ترفق مع فواتير المبيعات تكون العينة غير ممثلة للمجتمع Nonrepresentative .

فى الممارسة العملية لا يعرف المراجعون ما إذا كانت العينة ممثلة للمجتمع أولا ، حتى بعد أتمامهم لعملية الأختبار ، ومع ذلك يمكن للمراجعين أن يزيدوا من أحتمال أن تكون العينة ممثلة للمجتمع عن طريق بذل العناية والحرص عند تصميمهم وأختبارهم للعينة وتعميمهم لنتائجها بدقة . ويمكن القول بأن هناك سببين لجعل العينة غير ممثلة للمجتمع هما أخطاء المعاينة وأخطاء بخلاف المعاينة Sampling and Nonsampling Errors ويطلق على مخاطر حدوث هذه الأخطاء بأصطلاحي مخاطر بخلاف المعاينة Nonsamplin Risk ومخاطر المعاينة Sampling Risk ، ويمكن الرقابة والتحكم فى كل منهما .

١- مخاطر أو أخطاء عدم المعاينة Nonsampling Risk or Error

تحدث مخاطر أو أخطاء عدم المعاينة عندما تفشل أختبارات المراجعة فى أكتشاف الأستثناءات والأنحرافات الموجودة فى العينة . على سبيل المثال إذا ما أستنتج المراجع أنه ليس هناك أية أستثناءات أو أنحرافات موجودة (فى المثال الخاص بعدم أرفاق الموظف ثلاثة من مستندات شحن مع فواتير المبيعات) ، من ثم لن يكون هناك خطأ أو مخاطرة ملازمة للمعاينة .

وعادة ما يوجد سببان لوجود خطأ عدم المعاينة هما (١) فشل المراجع أو عدم قدرته على التعرف على الاستثناءات أو الأنحرافات ، (٢) بالإضافة الى وجود إجراءات مراجعة غير فعالة ، فقد يفشل المراجع فى أكتشاف وجود تحريف بسبب الإرهاق أو الملل والضيق أو نقص الفهم والإدراك بما يتم البحث عنه . بينما يتمثل إجراء المراجعة غير الفعال لأكتشاف الأستثناء أو الأنحراف فى فحص عينة من مستندات الشحن وتحديد ما إذا كل من تلك المستندات تم أرفاقه مع مجموعة فواتير المبيعات بدلا من فحص عينة من فواتير المبيعات ، ففى تلك الحالة يكون المراجع قد قام بأداء الاختبار فى الأتجاه الخاطئ عن طريق البدء بمستندات الشحن بدلا من فاتورة المبيعات .

ويمكن للمراجع الرقابة على المخاطر بخلاف المعاينة عن طريق أتباع الوسائل التالية :-

أ- التصميم الدقيق لإجراءات المراجعة .

ب- التعليمات السليمة للمساعدين .

ج- الأشراف الدقيق على المساعدين .

د- فحص ومراقبة أداء أختبارات المراجعة .

٢- مخاطر أو أخطاء المعاينة Sampling Risk or Error

تعتبر مخاطر أو أخطاء المعاينة بمثابة جزء متلازم للمعاينة ينتج من إجراء الأختبار على أقل من كامل مفردات المجتمع . فحتى فى ظل أحتمال عدم وجود أية أخطاء أو مخاطر عدم المعاينة سوف يكون هناك دائما أحتمال أن تكون العينة غير ممثلة بشكل معقول Reasonable Representative للمجتمع ، على سبيل المثال إذا ما كان هناك معدل أستثناء أو انحراف فى

المجتمع يبلغ ٣% ، فإن المراجع يمكنه أختيار عينة تتكون من ١٠٠ مفردة دون أن تتضمن أية أنحرافات أو كثير من الانحرافات أو الأستثناءات .

وهناك وسيلتين للرقابة على مخاطر أو أخطاء المعاينة هما :-

أ- تعديل حجم العينة .

ب- أستخدام طريقة ملائمة لأختيار مفردات العينة من المجتمع .

فلاشك أن زيادة حجم العينة سوف يخفض من مخاطر المعاينة ، والعكس صحيح . حيث أن أختيار عينة مساوية لحجم المجتمع كله ستصل بمخاطر المعاينة الى الصفر . كما أن أستخدام طريقة معاينة ملائمة سوف تضمن تمثيل العينة للمجتمع بدرجة معقولة ، ورغما أن ذلك لن يلغى أو حتي يخفض من مخاطر المعاينة إلا أنه يتيح للمراجع أن يقيس المخاطرة المرتبطة بحجم العينة محل المراجعة بطريقة أو أسلوب موثوق فيه .

١٢/٢ المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة

Statistical Versus Nonstatistical Sampling

يمكن تقسيم طرق معاينة المراجعة الى مجموعتين هما طريقة المعاينة الإحصائية وطريقة المعاينة غير الإحصائية ، ولاشك أن كلا الطريقتين لهما أوجه تشابه وعدة أختلافات فيما بينهما .

أ- أوجه التشابه :

كل من المجموعتين يتشابه فى أنهما يتضمنان ثلاثة خطوات هما : (١) تخطيط العينة ، (٢) أختيار العينة وآداء الأختبارات ، (٣) تقييم النتائج .

أن الغرض من تخطيط العينة هو التأكد من أن أختبارات المراجعة قد أديت بطريقة من شأنها توفير مخاطر المعاينة المرغوبة وتدنية أحتمال وجود

أخطاء بخلاف المعاينة ، بينما يتضمن أختيار مفردات العينة تقرير الكيفية التى فى ضوئها يتم أختيار بنود العينة من المجتمع . وتتمثل أداء الأختبارات فى فحص المستندات وأداء أختبارات المراجعة الأخرى . بينما تتمثل عملية تقييم النتائج فى التوصل الى الاستنتاجات من العينة وتعميمها على المجتمع. تأسيسا على أختبارات المراجعة المؤداة .

وللتوضيح يفترض أن المراجع يختار عينة من فواتير المبيعات المائة من المجتمع ، وقد قام بأختبار كل فاتورة التحديد ماإذا كان مستند الشحن مرفق بكل فاتورة ، ويتم أتباع الخطوات الثلاثة على النحو التالى :-

١- تخطيط العينة

تقرير المراجع أن حجم العينة المطلوب هو ١٠٠ مفردة .

٢- أختيار العينة وأداء الأختبارات

يتمثل أختبار العينة فى تقرير أى المفردات المائة التى يتعين أختبارها من المجتمع ، أما أداء الأختبار فيتمثل فى أداء إجراء المراجعة على كل مفردة من المفردات المائة ، وتحديد أن هناك ثلاثة أستثناءات أو أنحرافات موجودة .

٣- تقييم النتائج

وتتمثل فى توصل المراجع الى أستنتاجات بشأن معدل الأستثناء أو الأنحراف المحتمل فى إجمالى المجتمع عندما يكون هناك معدل أستثناء يبلغ ٣% فى العينة .

ب- أوجه الأختلافات :

يتمثل الأختلاف الرئيسى فى أن المعاينة الأحصائية تعتمد على تطبيق قواعد رياضية ، حيث أنها تتيح التحديد الكمى (القياس الرياضى) لمخاطر

المعاينة سواء عند تخطيط العينة (الخطوة الأولى) ، وعند تقييم النتائج (الخطوة الثالثة) . فلاشك أن مستوى ثقة يبلغ ٩٥% عند حساب النتيجة الإحصائية يعنى أن مخاطر المعاينة تبلغ ٥% ، ويعتبر التحديد الكمى لمخاطر المراجع ملائما فقط عندما يتم أختيار العينة (الخطوة الثانية) ، ويتم أداء ذلك عن طريق أستخدام المعاينة الإحصائية .

أما فى ظل استخدام المعاينة غير الإحصائية فلن يحتاج المراجع أن يحدد مخاطر المعاينة كميا ، بالأحرى يقوم المراجع بأختيار مفردات العينة التى يعتقد أنها ستوفر المعلومات الأكثر نفعا فى ظل الظروف المحيطة (وبعبارة أخرى لن يتم أختيار عينات أحتمالية) ، بالإضافة لذلك فإن الأستنتاجات التى سيصل اليها المراجع بشأن المجتمع تعتمد على أساس حكمه الشخصى ، لذلك السبب غالبا ما يشار الى أختيار العينات غير الإحصائية بمصطلح المعاينة الحكمية **Judgmental Sampling** .

وطبقا للمعايير المهنية المقبولة يمكن للمراجع أستخدام كل من طريقتى المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية بشكل متكافئ ، ومع ذلك فمن الضرورى أن يراعى المراجع معيار العناية الواجبة عند تطبيق أيا من الطريقتين . حيث يتعين أتباع كافة خطوات عملية المعاينة بحرص وعناية . وعندما يتم أستخدام المعاينة الإحصائية يجب أن تكون العينة أحتمالية **Probabilistic** ، كما يجب أستخدام طرق التقييم الإحصائية الملائمة لنتائج العينة لإجراء العمليات الحسابية لمخاطر المعاينة .

أيضا من المقبول عمل تقييمات غير إحصائية عن طريق أستخدام المعاينة الأحتمالية ، إلا أن كثيرا من الممارسين يفضلون عدم أداء ذلك ، حيث يعتقدون أن القياس الإحصائى لمخاطر المعاينة متلازم فى تلك العينات ويجب

الا يتم تجاهله ، ومع ذلك فليس من المقبول تماما أن يتم تقييم عينة غير أحتمالية كما لو كانت عينة إحصائية .

يصور الجدول رقم (١٢/١) ملخص للعلاقة بين طريقة الاختيار الأحتمالى وغير الأحتمالى المرتبط بالتقييم الإحصائى وغير الإحصائى .

جدول رقم (١٢/١)

العلاقة بين طرق أختيار العينة لتقييم النتائج

طريقة أختيار العينة	طريقة تقييم النتائج	
	الطريقة الإحصائية	الطريقة غير الإحصائية
العينة الأحتمالية	من المفضل استخدام الطريقة الإحصائية.	من المقبول أستخدام الطريقة غير الإحصائية .
العينة غير الأحتمالية	من غير المقبول أستخدام الطريقة الإحصائية .	أستخدام الطريقة غير الإحصائية أختياريا .

هناك ثلاثة أنواع شائعة من طرق أختيار العينة ترتبط بأستخدام معاينة المراجعة غير الإحصائية ، بينما توجد أربعة طرق شائعة لأختيار العينة ترتبط بمعاينة المراجعة الإحصائية على النحو التالى :-

طرق أختيار العينة غير الإحصائية (الحكمية)

- الأختيار الموجه للعينة Directed Sample Selection .
- أختيار المجموعات المتعاقبة للعينة Block Sample Selection .
- الاختيار التصادفى للعينة Haphazard Sample Selection .

طرق أختيار العينة الأحتمالية

- أختيار العينة العشوائية البسيطة Simple Random Sample Selection .

- الأختيار المنتظم للعينة Systematic Sample Selection .
- أختيار العينة فى ظل تناسب الأحتمال مع الحجم .

Probability Proportional To Size Sample Selection .

- الأختيار الطبقى للعينة Stratified Sample Selection .

١٢/٣ طرق أختيار العينة غير الأحتمالية والأحتمالية

Nonprobabilistic Versus Probabilistic Selection

١٢/٣/١ طرق أختيار العينة غير الأحتمالية

تتمثل فى تلك الوسائل التى لا تحقق المتطلبات الفنية لأختيار العينة الأحتمالية ، وحيث أن تلك الطرق لاتتأسس على قواعد الأحتمالات الرياضية من ثم فان مدى تمثيل العينة للمجتمع من الصعوبة بمكان أن يتم تحديدها، ويعتمد مضمون المعلومات الخاصة بالعينة متضمنا تقرير مدى تمثيلها للمجتمع على معرفة المراجع ومهارته فى تطبيق حكمه الشخصى فى ظل الظروف المحيطة .

وفيما يلى شرح موجز لطرق أختيار العينة غير الأحتمالية :-

١- الأختيار الموجه للعينة Directed Sample Selection

الاختيار الموجه للعينة يعنى أختيار كل مفردة فى العينة تأسيسا على معايير حكمية ذاتية مقررة عن طريق المراجع . حيث لا يعتمد المراجع على الفرص أو الأحتمالات المتكافئة للأختيار ، وأنما بالأحرى يقوم باختيار المفردات بتأنى فى ضوء المعايير المقررة ، وقد ترتبط أولا ترتبط تلك المعايير بتمثيل المجتمع، عموما تتمثل المعايير الشائعة المستخدمة فى الآتى:-

أ- البنود التى من المحتمل أن تتضمن تحريفات

Items Most Likely to Contain Misstatements

فكثيرا ما يكون المراجع قادرا على تحديد أى مفردات المجتمع التى يمكن أن تتعرض للتحريف بشكل أكثر أحتمالا ، وكأمثة على ذلك حسابات المدينين الموجودة لفترة زمنية طويلة ، أو عمليات المشتريات والمبيعات من وإلى المديرين أو الشركات الشقيقة (معاملات الأطراف ذوى العلاقة) ، بالإضافة الى العمليات الضخمة والمعقدة بشكل غير عادى . تلك الأنواع المختلفة من البنود يمكن ان يتم فحصها بكفاءة عن طريق المراجع ، يمكن تطبيق النتائج على المجتمع على اساس حكمى . والمنطق المرتبط بتقييم مثل تلك العينات غالبا ما يقوم على انه إذا لم تكن البنود المختارة تتضمن أية تحريفات ، من ثم فمن الأرجح تماما ألا تكون هناك أية تحريفات جوهرية موجودة فى المجتمع.

ب- البنود التى تتضمن صفات مختارة للمجتمع

Items Containing Selected Population Characteristics

قد يكون المراجع قادرا على وصف أنواع ومصادر البنود المختلفة التى تكون المجتمع ، ويتم تصميم العينة بحيث تكون ممثلة للمجتمع عن طريق أختيار أحد أو أكثر البنود الخاصة بكل نوع . على سبيل المثال قد تتضمن عينة من عمليات المدفوعات النقدية بعض تلك العمليات فى كل شهر ، وكل مدفوعات تتم عن طريق حساب الشركة بالبنك أو تتم فى كل موقع بالإضافة الى كل نوع رئيسى من المشتريات التى تم سدادها .

ج- التغطية النقدية الضخمة **Large Monetary Coverage**

غالبا ما قد يتم أختيار العينة على أساس مدى تغطيتها لجزء ضخم من إجمالى قيمة المجتمع ، بحيث تكون مخاطر التوصل الى أستنتاج غير سليم عن

طريق عدم فحص البنود الصغيرة ليس محل تخوف . ويعتبر ذلك إجراءا عمليا فى كثير من عمليات المراجعة لاسيما الصغيرة منها .

٢-أختيار المجموعة المتعاقبة للعينة Block Sample Selection

هى عبارة عن أختيار عديد من البنود أو المفردات بالتتابع ، فبعد ان يتم أختيار البند الأول فى المجموعة ، يتم أختيار باقى مفردات المجموعة أتوماتيكيا . وأحد الأمثلة على طريقة اختيار العينة على أساس المجموعة المتعاقبة فى أختيار مائة عملية مبيعات متعاقبة من يومية المبيعات للأسبوع الأخير من يونيو . يمكن أن يتم أختيار إجمالى العينة المائة عن طريق أخذ خمس مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من ٢٠ مفردة ، أو أختيار عشر مجموعات تتكون كل مجموعة من عشرة مفردات وهكذا .

وعادة ما يكون مقبولا أن يتم أستخدام العينات على اساس المجموعة المتعاقبة فقط إذا تم أستخدام عدد معقول من المجموعات ، فإذا ماتم أستخدام بضعة مجموعات فقد يكون أحتمال الحصول على عينة ممثلة كبيرا جدا مع الأخذ فى الأعتبار أحتمال حدوث تغير فى النظام المحاسبى أو معدل دوران العاملين بالإضافة الى الطبيعة الموسمية لكثير من مشروعات الأعمال .

٣- الأختيار التصادفى للعينة Haphazard Sample Selection

عندما يفحص المراجع أحد مجتمعات المراجعة ويختار البنود الخاصة بالعينة بدون النظر إلى حجمها ومصدرها أو الصفات المميزة الأخرى ، فإنه يحاول أن يختار العينة بدون تحيز . ويطلق على تلك العينة بالعينة التصادفية Haphazard Sample .

ولعل أكثر أوجه القصور الواضحة للأختيار التصادفى للعينة يتمثل فى الصعوبة الخاصة بعدم التحيز التام فى عملية الأختيار ، وبسبب تدريب المراجع والتحيز الثقافى له قد يتم تضمين بعض مفردات المجتمع فى العينة بشكل أكثر أحتمالا من غيرها .

وعلى الرغم من ان أختيار العينة على أساس كل من التصادف أو المجموعات المتعاقبة يبدوان اقل منطقية من الأختيار الموجه للعينة ، إلا أنهما غالبا ما يعتبران مفيدان كأدوات مساندة للمراجعة ويجب ألا يتم تجاهلهما . ففى بعض المواقف قد تفوق تكلفة أستخدام طرق أختيار العينة الأكثر تعقيدا العوائد التى يتم الحصول عليها من استخدامها . يتميز كل من أسلوب العينة التصادفية أو العينة على أساس المجموعة المتعاقبة بالبساطة وأنخفاض التكلفة مقارنة بطرق الأختيار الأخرى فى ظل ذلك الموقف ، ومن ثم يتم أستخدامهما عن طريق كثير من المراجعين .

١٢/٣/٢ طرق أختيار العينة الأحتمالية

بصفة عامة يتطلب أستخدام المعاينة الإحصائية الحصول على عينة أحتمالية من أجل قياس مخاطر المعاينة . هناك أربعة طرق شائعة الاستخدام عن طريق المراجعين للحصول على العينات الأحتمالية هى :-

١- الأختيار العشوائى البسيط للعينة Simple Random Sample Selection

العينة العشوائية البسيطة عبارة عن العينة التى يكون فيها لكل مفردة أو كل مزيج من المفردات فى المجتمع فرص متكافئة فى الدخول فى العينة وتكوينها . ويتم أستخدام المعاينة العشوائية البسيطة لمعاينة المجتمعات التى

لايتم تجزئتها الى قطاعات لأغراض عملية المراجعة . على سبيل المثال قد يرغب المراجع فى معاينة عمليات المدفوعات النقدية للمجتمع الخاصة بالسنة المالية ، حيث يمكن أختيار عينة عشوائية بسيطة تتكون من ستين مفردة تم تضمينها فى يومية المدفوعات النقدية لذلك الغرض . وسيتم تطبيق إجراءات المراجعة الملائمة على الستين مفردة المختارة ، وسيتم التوصل الى الأستنتاجات الخاصة بنتائج مراجعة العينة ويتم تطبيقها علي كافة عمليات المدفوعات النقدية المسجلة عن السنة المحاسبية (مجتمع المراجعة) ، ويتم أختيار العينة العشوائية البسيطة باحدى طريقتين هما :-

١- جداول الأرقام العشوائية Random Number Tables

عندما يتم الحصول على عينة عشوائية بسيطة يجب أن تستخدم طريقة معينة من شأنها ضمان أن كافة البنود فى المجتمع يكون لها فرصة متكافئة فى الأختيار . ففى المثال السابق يفترض أن إجمالى عدد عمليات المدفوعات النقدية يبلغ ١٥٠٠٠ عملية . ويعنى ذلك ان تكون العينة العشوائية البسيطة لكل عملية لها نفس الأحتمال المتكافئ فى الأختيار مابين ١٥٠٠٠ عملية مدفوعات ، وهذا يمكن تحقيقه عن طريق الحصول على رقم عشوائى Random Number ما بين واحد الى ١٥٠٠٠ ، فإذا تم أختيار العملية رقم ٥٠٠٠ عشوائيا ، فإن المراجع سوف يقوم بإختيار وأختبار عملية المدفوعات النقدية رقم ٥٠٠٠ المسجلة فى يومية المدفوعات النقدية .

والأرقام العشوائية عبارة عن سلسلة من الأرقام التى لها أحتمالات حدوث متساوية خلال مدى طويل بالإضافة الى أن تلك السلسلة ليس لها نمط قابل للإدراك أو التمييز ، وكمثال على جدول الأرقام العشوائية الاكثر شيوعا فى

الأستخدام مايعرف بجدول الأعداد العشرية العشوائية (١٠٥٠٠٠ رقم والمنشور عن طريق لجنة التجارة بالولايات المتحدة الأمريكية) . يوضح الجدول رقم (١٢/٢) صفحة من ذلك الجدول الذى يتكون من عدة صفوف وأعمدة ، حيث توجد خمسة أعداد فى كل عمود ، ويتم عرض تلك الأرقام ذات الخمسة أعداد بشكل عشوائى تماما .

ولاشك أن استخدام جدول الأرقام العشوائية فى أختيار العينات يتميز باليسر والبساطة ألا إنه يستغرق وقتا طويلا فى عملية الأختيار . على سبيل المثال يفترض أن المراجع يقوم بأختيار عينة تتكون من مائة فاتورة مبيعات من فواتير المبيعات المسلسلة الأرقام والتى تبدأ برقم مستند رقم ٣٢٧٢ وتنتهى برقم ٨٨٢٥ ، وحيث أن مسلسل فواتير المبيعات يأخذ اربعة أرقام فقط بالتالى يتعين أستخدام أربعة أرقام فى جدول الأرقام العشوائية . ويفترض أن الأرقام الأربعة الأولى هى التى أستخدمت من بين الأرقام الخمسة الموضحة بالجدول (أى يتم حذف رقم من اليمين) ، وبافتراض أن نقطة البداية الحكمية فى جدول الأرقام العشوائية رقم (١٢/٢) تمثلت فى المفردة رقم ١٠٠٩ العمود الثانى ، ثم يقرأ المراجع الجدول من الأعلى ألى الأسفل ويختار الرقم الذى يقع داخل تسلسل أرقام المستندات التى يتم أختبارها ، يتضح أن الفاتورة الاولى التى يتم تضمينها فى العينة تتمثل فى الفاتورة رقم ٣٦٤٦ ، ويستمر المراجع هكذا حتى يختار آخر مفردة فى العينة ، (وبأستكمال نفس المثال يختار المراجع الرقم العشوائى رقم ٢٢٥٥ إلا أنه يقع خارج نطاق المجتمع ، وهكذا الحال بالنسبة للرقمين التاليين ٠٠٤٦ ، ٢١٤٢ وهما خارج نطاق المجتمع أيضا) حتى يصل للرقم ٦١٨٦ وهو رقم يمكن أستخدامه بأعتباره ضمن مدى المجتمع (الذى يتراوح ما بين ٣٢٧٢ حتى ٨٨٢٥) .

جدول رقم (١٢/٢)

جدول الأرقام العشوائية

الصفوف	الأعمدة							
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)
١٠٠٠	٣٧٠٣٩	٩٧٥٤٧	٦٤٦٧٣	٣١٥٤٦	٩٩٣١٤	٦٦٨٥٤	٩٧٨٥٥	٩٩٩٦٥
١٠٠١	٢٥١٤٥	٨٤٨٣٤	٢٣٠٠٩	٥١٥٨٤	٦٦٧٥٤	٧٧٧٨٥	٥٢٣٥٧	٢٥٥٣٢
١٠٠٢	٩٨٤٣٣	٥٤٧٢٥	١٨٨٦٤	٦٥٨٦٦	٧٦٩١٨	٧٨٨٢٥	٥٨٢١٠	٧٦٨٣٥
١٠٠٣	٩٧٩٦٥	٦٨٥٤٨	٨١٥٤٥	٨٢٩٣٣	٩٣٥٤٥	٨٥٩٥٩	٦٣٢٨٢	٦١٤٥٤
١٠٠٤	٧٨٠٤٩	٦٧٨٣٠	١٤٦٢٤	١٧٥٦٣	٢٥٦٩٧	٠٧٧٣٤	٤٨٢٤٣	٩٤٣١٨
١٠٠٥	٥٠٢٠٣	٢٥٦٥٨	٩١٤٧٨	٠٨٥٠٩	٢٣٣٠٨	٤٨١٣٠	٦٥٠٤٧	٧٧٨٦٣
١٠٠٦	٤٠٠٥٩	٦٧٨٢٥	١٨٩٣٤	٦٤٩٩٨	٤٩٨٠٧	٧١١٢٦	٧٧٨١٨	٥٦٨٩٣
١٠٠٧	٨٤٣٥٠	٦٧٢٤١	٥٤٠٣١	٣٤٥٣٥	٠٤٠٩٣	٣٥٠٦٢	٥٨١٦٣	١٤٢٠٥
١٠٠٨	٣٠٩٥٤	٥١٦٣٧	٩١٥٠٠	٤٨٧٢٢	٦٠٩٨٨	٦٠٠٢٩	٦٠٨٧٣	٣٧٤٢٣
١٠٠٩	٨٦٧٢٣	٣٦٤٦٤	٩٨٣٠٥	٠٨٠٠٩	٠٠٦٦٦	٢٩٢٥٥	١٨٥١٤	٤٩١٥٨
١٠١٠	٥٠١٨٨	٢٢٥٥٤	٨٦١٦٠	٩٢٢٥٠	١٤٠٢١	٦٥٨٥٩	١٦٢٣٧	٧٢٢٩٦
١٠١١	٥٠٠١٤	٠٠٤٦٣	١٣٩٠٦	٣٥٩٣٦	٧١٧٦١	٩٥٧٥٥	٨٧٠٠٢	٧١٦٦٧
١٠١٢	٦٦٠٢٣	٢١٤٢٨	١٤٧٤٢	٩٤٨٧٤	٢٣٣٠٨	٥٨٥٣٣	٢٦٥٠٧	١١٢٠٨
١٠١٣	٠٤٤٥٨	٦١٨٦٢	٦٣١١٩	٠٩٥٤١	٠١٧١٥	٨٧٩٠١	٩١٢٦٠	٠٣٠٧٩
١٠١٤	٥٧٥١٠	٣٦٣١٤	٣٠٤٥٢	٠٩٧١٢	٣٧٧١٤	٩٥٤٨٢	٣٠٥٠٧	٦٨٤٧٥
١٠١٥	٤٣٣٧٣	٥٨٩٣٩	٩٥٨٤٨	٢٨٢٨٨	٦٠٣٤١	٥٢١٧٤	١١٨٧٩	١٨١١٥
١٠١٦	٦١٥٠٠	١٢٧٦٣	٦٤٤٣٣	٠٢٢٦٨	٥٧٩٠٥	٧٢٤٤٧	٤٩٤٩٨	٢١٨٧١
١٠١٧	٧٨٩٣٨	٧١٣١٢	٩٩٧٠٥	٧١٥٤٦	٤٢٢٧٤	٢٣٩١٥	٣٨٤٠٥	١٨٧٧٩
١٠١٨	٦٤٢٥٧	٩٣٢١٨	٣٥٧٩٣	٤٣٦٧١	٦٤٠٥٥	٨٨٧٢٩	١١١٦٨	٦٠٢٦٠
١٠١٩	٥٦٨٦٤	٢١٥٥٤	٧٠٤٤٥	٢٤٨٤١	٠٤٧٧٩	٥٦٧٧٤	٩٦١٢٩	٧٣٥٩٤
١٠٢٠	٣٥٣١٤	٢٩٦٣١	٠٦٩٣٧	٥٤٥٤٥	٠٤٤٧٠	٧٥٤٦٣	٧٧١١٢	٧٧١٢٦
١٠٢١	٤٠٧٠٤	٤٨٨٢٣	٦٥٩٦٣	٣٩٣٥٩	١٢٧١٧	٥٦٢٠١	٢٢٨١١	٢٤٨٦٣
١٠٢٢	٠٧٣١٨	٤٤٦٢٣	٠٢٨٤٣	٣٣٢٩٩	٥٩٨٧٢	٨٦٧٧٤	٠٦٩٢٦	١٢٦٧٢
١٠٢٣	٩٤٥٥٠	٢٣٢٩٩	٤٥٥٥٧	٠٧٩٢٣	٧٥١٢٦	٠٠٨٠٨	٠١٣١٢	٤٦٦٨٩
١٠٢٤	٣٤٣٤٨	٨١١٩١	٢١٠٢٧	٧٧٠٨٧	١٠٩٠٩	٠٣٦٧٦	٩٧٧٢٣	٣٤٤٦٩
١٠٢٥	٩٢٢٧٧	٥٧١١٥	٥٠٧٨٩	٦٨١١١	٧٦٣٠٥	٥٣٢٨٩	٣٩٧٥١	٤٥٧٦٠
١٠٢٦	٥٦٠٩٣	٥٨٣٠٢	٥٢٢٣٦	٦٤٧٥٦	٥٠٢٧٣	٦١٥٦٦	٦١٩٦٢	٩٣٢٨٠
١٠٢٧	١٦٦٢٣	١٧٨٤٩	٩٦٧٠١	٩٤٩٧١	٩٤٧٥٨	٠٨٨٤٥	٣٢٢٦٠	٥٩٨٢٣
١٠٢٨	٥٠٨٤٨	٩٣٩٨٢	٦٦٤٥١	٣٢١٤٣	٠٥٤٤١	١٠٣٩٩	١٧٧٧٥	٧٤١٦٩
١٠٢٩	٤٨٠٠٦	٥٨٢٠٠	٥٨٣٦٧	٦٦٥٧٧	٦٨٥٨٣	٢١١٠٨	٤١٣٦١	٢٠٧٣٢
١٠٣٠	٥٦٦٤٠	٢٧٨٩٠	٢٨٨٢٥	٩٦٥٠٩	٢١٣٦٣	٥٣٦٥٧	٦٠١١٩	٧٥٣٨٥

٢- توليد الأرقام العشوائية عن طريق الحاسب الإلكترونى

Computer Generation of Random Number

من المفيد أن يتم فهم أستخدام جداول الأرقام العشوائية كوسيلة لفهم مفهوم أختيار العينات العشوائية البسيطة ، مع ذلك فإن معظم العينات العشوائية يحصل عليها المراجعون عن طريق استخدام الحاسبات الإلكترونية . وتوجد ثلاثة انواع رئيسية هى :-

١- برامج الجداول الإلكترونية **Spreadsheet Programs** .

٢- مولدات الأرقام العشوائية **Random Numbers Generators** .

٣- برامج المراجعة العامة **Generalized Audit Software Programs**.

هناك مزايا عديدة لأستخدام برامج الكمبيوتر فى أختيار العينات العشوائية تتمثل فى الوفورات التى تتحقق فى الوقت ، وتدنية احتمال اخطاء المراجع عند أختيار الأرقام العشوائية بالإضافة الى عملية التوثيق الأتوماتيكى لأختيار العينة العشوائية . ولشرح أستخدام الكمبيوتر فى توليد الأرقام العشوائية يوضح الشكل رقم (١٢/٢) كشف مطبوع من أحد برامج توليد الأرقام العشوائية . والذى يتبين منه ان المراجع يرغب فى اختيار عينة تتكون من ٣٠ مفردة تبدأ من مجتمع مستندات فواتير المبيعات المسلسلة التى تبدأ من ارقام ١٤٠٦٧ حتى ١٦٥٥٩ . يتطلب البرنامج فقط مقاييس مدخلات تتحدد عن طريق المراجع للعينة محل الأختيار . ويمكن للبرنامج - الذى يتميز بمرونة كبيرة فى تكوين الأرقام - توليد مدى لمجموعات الأرقام ، كما أنه يوفر ايضا المخرجات بترتيب منظم سواء من حيث تخزينها أو اختيارها .

شكل رقم (١٢/٢)
الأختيار العشوائي بإستخدام الكمبيوتر

FIGURE ١٢-٢

Random Selection by Use of a Computer

RUN (TRC٩٠٠) SAMGEN
THIS PROGRAM GENERATES UP TO ١٠,٠٠٠ SINGLE OR SETTED RANDOM NUMBERS.
FILE OPTION – YES OR NO ? NO
QUIK OPTION – YES OR NO ? NO
****** DATA INPUT ******

(١) INPUT THE QUANTITY OF RANDOM NUMBERSTO BE GENERATED ? ٣٠
(٢) ARETHE NUMBERS FORMATTED INTO SETS – YES OR NO ? NO
(٣) INPUT THE QUANTITY OF DIGITS IN THE LARGEST NUMBER ? ٥
(٤) INPUT THE NUMBER OF RANGES OF VALUESTO BE GENERATED (MAX = ٥٠) ? ١
(٥) FOR EACH OF THE ١ RANGES INPUT THE LOWER (L) AND UPPER (U) LIMITS SEPARATE SETS, IF ANY, WITH A HYPHEN(-).
(٦) PRINT SELECTION – INPUT ١ FOR NUMERICAL ORDER, ٢ FOR SELECTION ORDER OR ٣ FOR BOTH ? ٣
(٧) DO YOU WANTTO CHANGE ANY INPUTS – YES OR NO? NO *** INPUT COMPLETE-DATA CHECK WILL BEGIN ******
(٨) DO YOU WANT ALISTING OF RANGES SELECTINUES – YES OR NO ? NO
(٩) TOTAL COUNTED ITEMS = ٢١٤٣ REASONABLE – YES OR NO ? YES

RANGE
١-L ? ١٤٠٦٧
U? ١٦٥٥٩

DATA CHECK COMPLETE
** RANDOM NUMBER GENERATION WILL BEGIN****
GENERATION COMPLETE

RANDOM NUMBERS – SELECTION ORDER	RANDOM NUMERICAL ORDER	
	SEQUENCE SELECTED	RANDOM NUMBERS
١٦٢٥٨	١٤	١٤٠٩٠
١٥٤٧٢	٣٠	١٤١٣٤
١٦١٥٩	١٧	١٤١٩٩
١٥٢٢٣	٢١	١٤٢٢٤
١٥٣٩٠	١١	١٤٢٤٩
١٥٤٧٠	١٨	١٤٢٧٣
١٥٥٩٢	٩	١٤٢٩٧
١٤٩١٦	٢٥	١٤٤٣١
١٤٢٩٧	٢٣	١٤٦٨٢
١٥٠٦٣	١٩	١٤٧٧٥
١٤٢٤٩	٨	١٤٩١٦
١٦٢٤١	١٠	١٥٠٦٣
١٥٧٠١	١٥	٥٥١٠٠
١٤٠٩٠	٤	١٥٢٢٣
١٥١٠٠	٢٢	١٥٣٠٨
١٦٤٧٣	٥	١٥٣٩٠
١٤١٩٩	٦	١٥٤٧٠
١٤٢٧٣	٢	١٥٤٧٢
١٤٧٧٥	٧	١٥٥٩٢
١٥٦٠٨	٢٠	١٥٦٠٨
١٤٢٢٤	٢٩	١٥٦٧٤
١٥٣٠٨	١٣	١٥٧٠١
١٤٦٨٢	٢٤	١٥٧٤٢
١٥٧٤٢	٢٨	١٥٩٠٠
١٤٤٣١	٢٦	١٦٠١٧
١٦٠١٧	٣	١٦١٥٩
١٦٢٢٥	٢٧	١٦٢٢٥
١٥٩٠٠	١٢	١٦٢٤١
١٥٦٧٤	١	١٦٢٥٨
١٤١٣٤	١٦	١٦٤٧٣

*** SORTING ***

*** RUN FINISHED ***
ANOTHER RUN –YES OR NO ? NO

المعاينة بالإحلال أو بدون إحلال
Replacement Versus Nonreplacement Sampling

قد يتم الحصول على الأرقام العشوائية مع الإحلال او بدون الإحلال ، فى ظل المعاينة بالإحلال فإنه يمكن تضمين أحد البنود فى المجتمع داخل العينة أكثر من مرة واحدة ، بينما فى ظل المعاينة بدون الإحلال يتعين أن يتم تضمين العنصر الواحد مرة واحدة فقط . فإذا ماتم أختيار الرقم العشوائى المناظر لأحد المفردات أكثر من مرة واحدة فى ظل المعاينة بدون إحلال ، لن يتم تضمينه فى العينة مرة أخرى . وعلى الرغم من أن كل من مدخلى الأختيار متسقة مع النظرية الإحصائية السليمة إلا أن المراجعين نادرا ما يستخدمون المعاينة بالإحلال .

٢- الاختيار المنتظم للعينة Systematic Sample Selection

فى ظل طريقة الاختيار المنتظم للعينة (وهى تعرف أيضا بالمعاينة المنتظمة) يقوم المراجع بتحديد نقطة بداية عشوائية ، ثم يقوم بحساب مدى معين Interval الى تلك النقطة ، ثم يقوم منهجيا بأختيار البنود والمفردات الخاصة بالعينة تأسيسا على حجم ذلك المدى . ويتم تحديد ذلك المدى عن طريق قسمة حجم المجتمع على عدد بنود العينة. على سبيل المثال إذا كان حجم مجتمع فواتير المبيعات يتراوح ما بين ٦٢٥ الى ٣١٥١ فاتورة وان حجم العينة ١٢٥ فاتورة ، فإن المدى يبلغ ٢٠ فاتورة [(٣١٥١ – ٦٥١) ÷ ١٢٥] ، ويجب على المراجع الآن أن يقوم بأختيار رقم عشوائى ما بين صفر الى ١٩ لتحديد نقطة البداية للعينة ، فإذا كان الرقم المختار عشوائيا هو ٩ ، فإن البند الاول فى

العينة هو رقم الفاتورة ٦٦١ (٦٥٢+٩) وقد تم حسابه بإضافة رقم البداية العشوائى الى بداية حجم المجتمع ، وهكذا يتم تحديد باقى مفردات العينة التى تبلغ ١٢٤مفردة بإضافة المدى الى رقم مفردة البداية وهكذا،أى تكون المفردة الثانية هي الفاتورة رقم٦٨١(٦٦١+٢٠) ، والمفردة الثالثة ستكون الفاتورة رقم ٧٠١(٦٨١+٢٠) ، حتى المفردة رقم ١٢٥ ستكون هى الفاتورة رقم ٣١٤١ (٣١٢١+٢٠) .

وتتميز طريقة الأختيار المنتظم للعينة فى سهولة أستخدامها ، كما يمكن أختيار مفردات العينة المنتظمة فى معظم مجتمعات المراجعة بسرعة ، ونتيجة لتتابع أرقام مفردات العينة أتوماتيكيا يسهل توثيق عملية الأختيار بشكل ملائم.

إلا أنه من ناحية أخرى فإن المشكلة الرئيسية مع استخدام طريقة الاختيار المنتظم تتمثل فى أحتمال وجود تحيز فى الأختيار ، حيث سيقوم المراجع بعد أختياره أول مفردة وإختيار باقى مفردات العينة تلقائيا ، وهذا لن يسبب أى مشكلة إذا كانت الخاصية المراد أختيارها – على سبيل المثال الأنحراف المحتمل لإجراء الرقابة الداخلية – موزعا عشوائيا خلال المجتمع . ومع ذلك ففى عديد من الحالات قد لاتكون الخصائص والصفات محل الأختيار موزعة عشوائيا . على سبيل المثال إذا ماحدث أنحراف فى إجراء رقابة معين عند وقت معين من الشهر او مع أنواع معينة من المستندات ، يمكن للعينة المنتظمة أن تكون لها أحتمال مرتفع للفشل فى ان تكون ممثلة بالعينة العشوائية البسيطة . لذلك فمن الأهمية عندما يتم أستخدام الأختيار المنتظم . أن يتم دراسة الأنماط المحتملة فى بيانات المجتمعات التى يمكن أن تسبب التحيز فى العينة .

٣- الإختيار الطبقى للعينة او إختيار العينة فى ظل تناسب الأحتمال مع الحجم

هناك عديد من المواقف فى المراجعة التى يكون خلالها من الأهمية بمكان أختيار العينات التى تركز على مفردات المجتمع ذات القيمة الأكبر المسجلة .

هناك طريقتين للحصول على العينات المرتبطة بتلك المواقف هما :-

أ- أن يقوم المراجع بأختيار العينة بحيث يتناسب أحتمال أختيار أى مفردة فى المجتمع مع قيمتها المسجلة . وتعرف تلك الطريقة بأسم المعاينة فى ظل الأحتمال المتناسب مع الحجم **Probability Proportional** .

ب- أما الطريقة الثانية التى تركز على المفردات الأكبر فى المجتمع فتتمثل في تقسيم المجتمع الى مجتمعات فرعية على أساس الحجم ، وحيث يتم أختيار عينات أكبر من المجتمعات الفرعية ذات المفردات الأكبر . ويطلق على تلك الطريقة اسم المعاينة الطبقية **Stratified Sampling** .

ويتم تقييم الطريقة الأولى بأستخدام معاينة الوحدة النقدية **Monetary Unit Sampling** أما الطريقة الثانية فيتم تقييمها بأستخدام معاينة المتغيرات **Variable Sampling** .

١٢/٤ تعريف ووصف المعاينة فى المراجعة لأغراض تحديد معدلات الأستثناء Sampling For Exception Rates

١٢/٤/١ مفهوم معدل الأستثناء The Concept of Occurrence Rate

تستخدم المعاينة فى المراجعة لأغراض أداء اختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات لتقدير نسبة المفردات فى أحد

المجتمعات التى تحتوى على خاصية أو صفة Characteristic or Attribute محل أهتمام المراجعة . يطلق على تلك النسبة معدل الحدوث Occurrence Rate أو معدل الأستثناء Exception Rate ، وهى عبارة عن نسبة المفردات التى تحتوى على صفة محددة الى إجمالى عدد المفردات بالمجتمع . وعادة مايتم التعبير عن معدل الحدوث فى صورة نسبة مئوية . على سبيل المثال يمكن أن يستنتج المراجع أن معدل الأستثناء للتحقق الداخلى من فواتير المبيعات يبلغ ٣% تقريبا ، ويعنى ذلك أن فواتير المبيعات لم يتم التحقق منها بطريقة سليمة بنسبة ٣% (بمعنى توجد ثلاثة فواتير مبيعات لم يتم التحقق منها بصورة سليمة من بين كل مائة فاتورة) .

١٢/٤/٢ أنواع الاستثناءات فى المجتمع

Population Types of Exceptions in

يهتم المراجعون بحدوث الأنواع التالية من الأستثناءات فى مجتمعات البيانات المحاسبية :-

١- الأنحرافات عن أساليب الرقابة الداخلية المقررة للعميل .

٢- التحريفات النقدية فى مجتمعات بيانات العمليات .

٣- التحريفات النقدية فى مجتمعات تفاصيل أرصدة الحسابات .

ولاشك أن معرفة معدل الحدوث لتلك الأستثناءات يعتبر مفيدا لاسيما بالنسبة للنوع الأول والنوع الثانى من الأستثناءات الذين يرتبطان بالعمليات ، ولذلك يقوم المراجعون بأستخدام موسع للمعاينة فى المراجعة التى تساعدهم فى قياس معدل الحدوث أو الأستثناءات عند أداء أختبارات الألتزام بالأساليب الرقابية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات .

أما فيما يتعلق بالنوع الثالث من الاستثناءات فعادة مايحتاج المراجع الى تقدير إجمالى القيمة النقدية للأستثناءات بسبب ضرورة إصدار حكم مهنى عما إذا كانت تلك الأستثناءات تعتبر جوهرية أم لا . وعندما يرغب المراجع فى التعرف على إجمالى قيمة تحريف معين . فإنه سوف يستخدم طرق تهدف الى قياس القيمة النقدية وليس معدل الاستثناء أو الحدوث .(١)

١٢/٤/٣ تقدير معدل الأستثناء بالمجتمع

Estimate of The Exception Rate in Entire Population

يستهدف المراجع أن يكون معدل الاستثناء أو الحدوث فى العينة بمثابة تقدير لمعدل الاستثناء أو الحدوث فى إجمالى المجتمع . وذلك يعنى أنه بالنسبة لعينة معينة يتمثل معدل الأستثناء أو الحدوث بالعينة فى أفضل تقدير يمكن أن يرغب فيه المراجع بالنسبة لمعدل الاستثناء أو الحدوث فى المجتمع . ويجب أن يتم فهم مصطلح أستثناء **Exception** للإشارة الى كل من :-

أ- الأنحرافات **Deviation** عن أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية المقررة .

ب- المواقف التى خلالها تكون القيم غير صحيحة من الناحية النقدية .

سواء كان ذلك بسبب وجود أخطاء محاسبية غير متعمدة أو نتيجة لأية أسباب اخرى. أما مصطلح أنحراف **Deviation** فهو يشير الى نوع محدد من الأستثناءات او التحريفات عن إجراءات وأساليب الرقابة الداخلية المقررة .

على سبيل المثال يفترض أن المراجع يرغب فى تحديد النسبة المئوية لفواتير المبيعات التى لم يرفق بها مستندات شحن البضاعة . فهناك نسبة

---

(١) لمزيد من المناقشة عن الطرق الإحصائية المستخدمة فى قياس القيمة النقدية للتحريفات ينظر :-

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، معالجة متقدمة لأستخدام مراقبى الحسابات طرق المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة ، دار النهضة العربية - القاهرة ، ١٩٩٧ .

مئوية فعلية ولكنها غير معروفة لمستندات الشحن المفقودة (أى التى لم ترفق مع فواتير المبيعات) . لذلك يقوم المراجع بالحصول على عينة من فواتير المبيعات ويحدد ماهى النسبة المئوية لفواتير المبيعات التى لم يرفق معها مستندات الشحن . وسوف يتوصل المراجع الى أستنتاج أن معدل أستثناء العينة يمثل أفضل تقدير لمعدل الأستثناء بالمجتمع .

وبفرض أن حجم العينة تتكون من ١٠٠ فاتورة مبيعات وتبين ان ثلاثة فواتير منها غير مرفق بها مستندات الشحن ، لذلك فإن معدل الأستثناء بالعينة يساوى ٣% ، وإذا أفترض أن مجتمع فواتير المبيعات يتكون من ١٠٠٠ فاتورة ، فسوف يكون معدل الأستثناء بالمجتمع عند ئذ ٣% أيضا أى توجد ٣٠ فاتورة غير مرفق بها مستندات الشحن .

١٢/٤/٤ خطأ المعاينة وتقدير معدل الأستثناء بالمجتمع

Sampling Error (SE) and The Population Exception Rate (PER)

حيث أن المراجع يعتمد على المعاينة فى أداء عملية المراجعة ، لذلك يكون هناك أحتمال لإختلاف كل معدل الأستثناء فى العينة عن معدل الأستثناء الفعلى فى المجتمع . ويطلق على ذلك الأختلاف بمصطلح خطأ المعاينة **Sampling Error** ، يهتم المراجع بتقدير خطأ المعاينة **Sampling Error** ، وتحديد إمكانية الأعتماد على ذلك التقدير وهو ما يعرف بمخاطر المعاينة **Sampling Risk** .

يفترض أن المراجع قد حدد معدل الأستثناء بالعينة بنسبة ٣% (معدل الأستثناء بعينة فواتير المبيعات حسب المثال السابق) ، وأن خطأ المعاينة يبلغ ١% ، وأن مخاطر المعاينة فى العينة تبلغ ١٠% . يمكن للمراجع الآن أن

يحدد تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع فى صورة مدى أو فاصل يتراوح مابين ٢% ، ٤% على أساس ان معدل الأستثناء بالمجتمع يساوى معدل الأستثناء بالعينة ± خطأ المعاينة عند مستوى مخاطر المعاينة بنسبة ١٠%(٣% ± ١%) عند مستوى مخاطر أو أحتمال ان يكون هذا التقدير خطأ (نسبة أن يكون التقدير صحيحا بمعدل ٩٠%) .

١٢/٤/٥ معدل الأستثناء الأعلى المحسوب

Computed Upper Exception Rate (CUER)

عند أستخدام المراجع المعاينة فى المراجعة لأغراض تحديد معدلات الأستثناء أو الحدوث ، فإن أهتمامه يتركز بشكل رئيسى على معرفة الحد الأقصى الذى قد يصل اليه معدل الاستثناء ، لذلك فإن المراجع يركز على الحد الأعلى لتقدير المدى Upper Limit of Interval Estimate ويطلق على ذلك المدى Limit أصطلاح معدل الأستثناء الأعلى المحسوب أو المقدر Estimated or Computed Upper Exception Rate (CUER) فى مجال أختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات ، ففى المثال السابق قد يستنتج المراجع أن معدل الاستثناء الأعلى المحسوب لمستندات الشحن المفقودة يبلغ ٤% عند مخاطر معاينة تبلغ ١٠% . ويعنى ذلك أن المراجع أستنتج أن معدل الاستثناء فى المجتمع ليس إكبر من ٤% عند مخاطر معدل أستثناء يبلغ ١٠% أن يزيد معدل الأستثناء عن ٤% . ومتى تم تحديد معدل الاستثناء الأعلى المحسوب يمكن للمراجع دراسته فى سياق أهداف المراجعة المحددة . على سبيل المثال عند أداء أختبار مستندات الشحن المفقودة يجب أن يحدد المراجع ماإذا كان معدل الاستثناء البالغ ٤% يشير الى مخاطر رقابة مقبولة أم لا . (بعبارة أخرى يجب على المراجع أن

يحدد إذا كان معدل الأستثناء يشير الى ان مخاطر الرقابة الخاصة بوجود فواتير مبيعات غير مرفق بها مستند الشحن يمكن أن يتم قبولها أم لا) .

١٢/٥ أستخدام المعاينة غير الإحصائية فى اختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة وأختبارات التحقق الاساسية للعمليات

يهتم ذلك الجزء بفحص تطبيق المعاينة غير الإحصائية فى المراجعة عند أداء أختبار العمليات المرتبطة بانحرافات الرقابة Control Deviation والتحريفات النقدية Monetary Misstatements . ومن المفيد قبل القيام بذلك مراعاة الأصطلاحات المستخدمة فى معاينة المراجعة ، والتى يوضحها الجدول رقم (١٢/٣) .

يتم تطبيق معاينة المراجعة لأختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الاساسية للعمليات من خلال أربعة عشر خطوة يمكن تقسيمها على ثلاثة مجموعات رئيسية هى :- خطوات تخطيط العينة ، خطوات أختيار العينة وأداء إجراءات المراجعة ، بالإضافة الى خطوات تقييم النتائج . من المهم ان يتم أتباع تلك الخطوات بعناية كوسيلة لضمان أن كافة جوانب عملية المراجعة والمعاينة قد تم تطبيقها بطريقة سليمة . وفيما يلى الخطوات التى توفر الإطار العام لتلك المجموعات :-

١٢/٥/١ خطوات تخطيط العينة Plan The Sample

١- تحديد أهداف أختبار المراجعة .

٢- تقرير مااذا كان يتم تطبيق المعاينة على المراجعة .

٣- تعريف الصفة وظروف الاستثناء .

الجدول رقم (١٢/٣)

المصطلحات المستخدمة فى معاينة المراجعة

الأصطلاح	التعريف
مصطلحات مرتبطة بالتخطيط	
١- الخاصية أو الصفة Characteristic or Attribute	- هى الصفة التى يتم أختبارها فى تطبيق معاينة المراجعة .
٢- المخاطر المقبولة لتقييم مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا Acceptable Risk of Assessing Control Risk too Low (ARACR)	- هى المخاطر الخاصة بأن المراجع يرغب فى أن يقبل الرقابة على انها فعالة أو يقبل التحريفات النقدية على أنها مقبولة عندما يكون معدل الأستثناء الحقيقى للمجتمع أكبر من معدل الأستثناء المقبول .
٣- معدل الاستثناء المقبول Tolerable Exception Rate (TER)	- هو معدل الأستثناء الذى سيسمح به المراجع فى المجتمع ومازال يرغب فيه لأستخدام مخاطر الرقابة أو مقدار التحريفات النقدية فى العمليات المقررة اثناء عملية التخطيط .
٤- معدل الاستثناء المقدر للمجتمع Estimated Population Exception Rate (EPER)	- هو معدل الأستثناء الذى يتوقع أن يجده المراجع فى المجتمع قبل أن يبدأ أداء الأختبار.
٥- حجم العينة المبدئى Initial Sample Size	- هو حجم العينة المقرر أستخدامه بعد دراسة العوامل المشار إليها فى عملية التخطيط .
المصطلحات المرتبطة بنتائج التقييم	
١- الاستثناء Exception	- أستثناء من الصفة فى أحد مفردات العينة .
٢- معدل أستثناء العينة Sample Exception Rate (SER)	- عدد الأستثناءات فى العينة مقسوما على حجم العينة .
٣- معدل الأستثناء الأعلى المحسوب Computed Upper Exception Rate	- معدل الأستثناء الأعلى المقدر فى المجتمع عند المخاطر المقبولة لتقييم مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا .

٤- تعريف المجتمع .

٥- تعريف وحدة المعاينة .

٦- تحديد معدل الأستثناء المقبول .

٧- تحديد المخاطر المقبولة لتقييم مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا .

٨- تقدير معدل أستثناء المجتمع .

٩- تحديد حجم العينة المبدئى .

١٢/٥/٢ خطوات أختيار العينة وأداء إجراءات المراجعة

Select the Sample and Perform the Audit Procedures

١٠- أختيار العينة .

١١- أداء إجراءات المراجعة .

١٢/٥/٣ خطوات تقييم النتائج Evaluate the Results

١٢- تقييم نتائج العينة على المجتمع .

١٣- تحليل الأستثناءات .

١٤- تقرير مدى إمكانية قبول المجتمع .

١- تحديد أهداف أختبار عملية المراجعة State the Objectives of the Audit Test

يجب ان يتم تحديد الأهداف الشاملة للأختيار فى ضوء اهداف دورة العمليات محل الأختيار . وعادة ما يتمثل الهدف الشامل لأختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات فى أختبار الألتزام بتطبيق أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية وتحديد مااذا كانت العمليات المالية تحتوى على تحريفات نقدية أم لا .

فعند أداء أختبارات دورة المبيعات والمتحصلات النقدية ، فإن الهدف الشامل عادة مايتمثل فى اختبار فعالية أساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بالمبيعات والمتحصلات النقدية . وعادة مايتم تقرير أهداف أختبار المراجعة كجزء من تصميم برنامج المراجعة الذى تم مناقشته سابقا فى الفصل السادس (مراجعة دورة المبيعات والمتحصلات) .

٢- تقرير ما إذا كان يتم تطبيق المعاينة على المراجعة

Decide if Audit Sampling Applies

يتم تطبيق المعاينة على المراجعة عندما يخطط المراجع فى التوصل الى استنتاجات معينة بخصوص المجتمع تأسيسا على نتائج العينة ، وإذا ما رأى المراجع ذلك فانه يقوم بفحص برنامج المراجعة ويقرر تلك الإجراءات التى يطبق عليها معاينة المراجعة . ويفترض للتوضيح برنامج المراجعة الجزئى التالى :-

١- فحص عمليات المبيعات ذات القيم الكبيرة وغير العادية (يعتبر إجراء تحليلى Analytical Procedure) .

٢- ملاحظة ماإذا كان هناك فصل بين واجبات المسئول عن حسابات المدينين ومهام المسئول عن تداول النقدية (أختبار ألتزام بإجراءات الرقابة الداخلية Test of Control) .

٣- فحص عينة من فواتير المبيعات وأختبارها من حيث مدى :-

أ- وجود موافقة على منح الأئتمان عن طريق مدير الأئتمان (أختبار التزام بإجراءات الرقابة) .

ب- وجود مستند شحن مرفق بفاتورة البيع (أختبار ألتزام بإجراءات الرقابة).

ج- تضمين خريطة بأرقام الحسابات (أختبار ألتزام بإجراءات الرقابة).

٤- اختبار عينة من مستندات الشحن وتتبع كل مستند شحن وصولا الى فاتورة المبيعات المرتبطة به والتحقق من وجود ذلك . (أختبار ألتزام بإجراءات الرقابة) .

٥- مقارنة الكمية فى كل فاتورة مبيعات مع الكمية المناظرة فى مستندات الشحن المرتبطة (أختبارات تحقق أساسية للعمليات) .

يعتبر إجراء معاينة عملية المراجعة غير ملائما بالنسبة للإجراء الأول والإجراء الثانى فى برنامج المراجعة الجزئى السابق ، حيث أن الإجراء الأول يمثل إجراء تحليلى لايمكن تطبيق المعاينة عليه ، بينما الإجراء الثانى يعتبر إجراء ملاحظة Observation لايتضمن اية مستندات يمكن تطبيق إجراء المعاينة عليها فى حين يمكن أستخدام المعاينة فى أداء إجراءات المراجعة الثلاثة الأخيرة .

٣- تعريف الصفات وظروف الأستثناء

Define Attributes and Exception Conditions

عند أستخدام المعاينة فى المراجعة ، يتعين على المراجع أن يحدد بدقة الصفات التى يريد أختبارها وكذلك ظروف الاستثناء . فإذا لم يتم إعداد بيان دقيق لإطار الصفة مقدما ، فإن أفراد فريق العمل الذين يقومون باداء عملية المراجعة لن يكون لديهم أية إرشادات لتحديد الأستثناءات او الأنحرافات .

وعادة ما يتم تحديد الصفات وظروف الأستثناء مباشرة فى إجراءات المراجعة التى قرر المراجع أستخدام المعاينة فى أدائها . يوضح الجدول رقم (١٢/٤) خمسة صفات محل الإختبار وظروف الاستثناء الخاصة بكل صفة من تلك الصفات من إجراءات المراجعة الثلاثة السابق ذكر خمسة منها .

ويعتبر غياب الصفة عن أى مفردة بالعينة سيكون بمثابة أستثناء عن تلك الصفة .

الجدول رقم (١٢/٤)

تحديد الصفات

الصفة	ظرف الأستثناء
١- يتم الموافقة على فاتورة المبيعات من مدير منح الأئتمان (الإجراء الثالث – أ) .	١- غياب التوقيع الذى يشير الى الموافقة على الأئتمان .
٢- يتم أرفاق نسخة مستند شحن مع فاتورة المبيعات (الإجراء الثالث – ب) .	٢-عدم أرفاق مستند شحن مع فاتورة المبيعات.
٣- تضمين رقم الحساب فى فاتورة المبيعات (الإجراء الثالث – ج) .	٣-عدم تضمين رقم الحساب فى فاتورة المبيعات .
٤- توجد فاتورة مبيعات لكل مستند شحن (الإجراء الرابع) .	٤- عدم وجود فاتورة مبيعات لمستند الشحن .
٥- الكمية فى فاتورة المبيعات مطابقة لنفس الكمية فى مستند الشحن (الإجراء الخامس).	٥- أختلاف الكمية فى مستند الشحن عن الكمية فى فاتورة المبيعات .

٤- تحديد المجتمع Define the Population

يمثل المجتمع مجموعة من البيانات التى يرغب المراجع سحب عينة منها، بهدف الوصول الى أستنتاج معين ويقوم بتعميمه على مجتمع المراجعة، ويمكن للمراجع تحديد المجتمع الذى سيختار العينة الممثلة له فى ضوء هدف المراجعة والصفات محل الأختبار ، ويعتمد مدى تمثيل العينة للمجتمع ككل على مدى دقة تعريف ذلك المجتمع ، وفى ضوء ذلك يكون منطقيا تعميم المراجع لنتائج اختبار بنود العينة على ذلك المجتمع ككل .

على سبيل المثال عند أداء أختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية لعمليات المبيعات يقوم المراجع بوجه عام بتعريف المجتمع بأنه عبارة عن كافة عمليات المبيعات المسجلة عن السنة المالية ، فإذا قام المراجع بأخذ عينات من عمليات مبيعات شهر واحد فقط يكون من غير الصحيح أن يتم التوصل الى أستنتاجات عن الفواتير الخاصة بالسنة بالكامل .

من الأهمية بمكان أن يعرف المراجع المجتمع بعناية مقدما بشكل يتسق مع أهداف أختبارات المراجعة . علاوة على ذلك ففى بعض الحالات قد يكون من الضرورى أن يتم تحديد أكثر من مجتمع واحد لمجموعة معينة من إجراءات المراجعة . على سبيل المثال إذا أستهدف المراجع أن يقوم بالتتبع من فواتير المبيعات حتى مستندات الشحن (الصفة رقم (٢) فى الجدول رقم ١٢/٤) والتتبع من مستندات الشحن حتى فواتير المبيعات (الصفة رقم (٤) ورقم (٥) فى الجدول رقم ١٢/٤) . يتضح من ذلك المثال أن هناك مجتمعين حيث يمثل المجتمع الأول مستندات الشحن ، بينما يمثل المجتمع الثانى فواتير المبيعات ، من المهم أيضا أن يتم أختبار المجتمع من حيث الشمول والتفاصيل قبل أختبار العينة لضمان أن كافة مفردات المجتمع ستتضمنها عملية أختيار العينة بشكل صحيح .

٥- تحديد وحدة المعاينة Define the Sampling Unit

يتمثل الأعتبار الرئيسى فى تحديد وحدة المعاينة فى مراعاة أن تكون متسقة مع أهداف أختبارات المراجعة . لذلك فإن تحديد المجتمع وإجراءات المراجعة المخططة عادة ما تحدد وحدة المعاينة الملائمة . على سبيل المثال إذا أراد المراجع أن يحدد عدد المرات التى فشل خلالها عميل المراجعة فى

أستيفاء أمر العميل (طلب الشراء) ، فإن وحدة المعاينة يجب أن يتم تعريفها بأنها تمثل أمر العميل (طلب الشراء) . ومع ذلك إذا كان الهدف هو تحديد مالإذا كانت الكمية الصحيحة للبضائع الموصفة فى أمر العميل قد تم شحنها وإعداد فاتورة لها بطريقة صحيحة ، يمكن عندئذ أن يتم تعريف وحدة المعاينة بأنها عبارة عن أمر العميل ، ومستند الشحن او فاتورة المبيعات .

فى الجدول رقم (١٢/٤) تتمثل وحدة المعاينة الملائمة للصفة رقم (٢) فى فاتورة المبيعات ، أما وحدة المعاينة الملائمة للصفة رقم (٤) تتمثل فى مستند الشحن . أيـــا من فاتورة المبيعات أو مستند الشحن يكون ملائما للصفات رقم (١) ، (٣) و(٥) . على سبيل المثال يمكن للمراجع تحديد وحدة المعاينة بأنها تمثل مستند الشحن ، ويقوم بتتبع المستند حتى فاتورة المبيعات للصفة رقم (٤) ويقوم بفحص الفاتورة الخاصة بالصفات رقم (١) ، (٣) و (٥) ، مع ذلك يكون من المستحيل أن يتم أختبار الصفة (٢) إذا ماكانت وحدة المعاينة هى مستند الشحن .

يمكن للمراجع أيضا ان يحدد وحدة المعاينة بانها تمثل فاتورة المبيعات ، ويقوم بفحص الفاتورة الخاصة بالصفات (١) ، (٣) ويحدد مالإذا كان مستند الشحن مرفق بفاتورة البيع أم لا (الصفة رقم ٢) ، ويقوم بأداء أختبار للصفة رقم (٥) . مع ذلك من المستحيل أن يتم أختيار الصفة رقم (٤) إذا كانت وحدة المعاينة هى فاتورة المبيعات .

٦- تحديد معدل الاستثناء المقبول Specify Tolerable Exception Rate (TER)

يتطلب تحديد معدل الاستثناء المقبول (TER) حكم المراجع المهنى ، يمثل معدل الاستثناء المقبول معدل الأستثناء الذى يسمح المراجع بوجوده فى

المجتمع ويظل راغبا فى أستخدام مخاطر الرقابة المقدرة أو قيمة التحريفات النقدية فى العمليات التى تم تحديدها أثناء تخطيط المراجعة . على سبيل المثال يفترض ان المراجع قرر أن معدل الأستثناء المقبول للصفة رقم (١) فى الجدول رقم (١٢/٤) يبلغ ٦% ، ويعني ذلك أن المراجع قد قرر أنه حتى لو كان هناك نسبة ٦% لعدم اعتماد فواتير المبيعات من مدير الأئتمان ، فإن الرقابة على الموافقة على منح الائتمان مازالت فعالة فى ضوء مخاطر الرقابة المقدرة المتضمنة فى خطة المراجعة .

ويعتبر معدل الاستثناء المقبول (TER) نتيجة للحكم المهنى للمراجع ، ويرتبط معدل الاستثناء المقبول الملائم بمفهوم الأهمية النسبية ، ولذلك فإن ذلك المعدل يتأثر بكل من تعريف وأهمية الصفة في خطة المراجعة .

إن معدل الأستثناء المقبول له تأثير جوهرى على حجم العينة ، حيث يتطلب الأمر وجود حجم عينة أكبر عندما يكون معدل الأستثناء المقبول منخفضا ، والعكس فى حالة ما إذا كان معدل الأستثناء المقبول مرتفعا ، على سبيل المثال يتطلب الأمر زيادة حجم العينة المطلوب لمعدل الأستثناء المقبول الذى يبلغ ٤% للصفة رقم (١) فى المثال السابق مقارنة بمعدل الأستثناء المقبول الذى يبلغ ٦% .

٧- تحديد المخاطر المقبولة لتقييم مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا

Specity Acceptable Risk of Assessing Control Risk too Low

طالما قام المراجع بالمراجعة على أساس أستخدام العينات (أختيار أقل من ١٠٠% من المجتمع) ، سيظل هناك مخاطر (أحتمالات) بأن الأستنتاجات الكمية بشأن مجتمع المراجعة ستكون غير صحيحة . فهذه النتيجة ستكون

دائما فعلية إذا لم يتم أختبار ١٠٠% من مفردات المجتمع . وهذا ما سبق إيضاحه سواء كان الأمر يتعلق بإستخدام المعاينة الإحصائية او غير الإحصائية .

لأغراض معاينة المراجعة عند أداء أختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات يطلق على تلك الإحتمالات مصطلح المخاطر المقبولة لتقييم مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا **Acceptable Risk of Assesing Control Risk too Low (ARACR)** وهى تمثل المخاطر التى يرغب المراجع فى أخذها لقبوله أن إجراء الرقابة الداخلية يعتبر فعال (أو أن معدل التحريفات النقدية تعتبر مقبولة) عندما يكون معدل الأستثناء الحقيقى للمجتمع أكبر من معدل الأستثناء المقبول (أى أن الوضع الحقيقى فى المجتمع غير ذلك) .

للتوضيح يفترض أن معدل الأستثناء المقبول **TER** يبلغ ٦% ، وأن مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا **(ARACR)** يبلغ ١٠% ، وأن معدل الأستثناء الحقيقى بالمجتمع يبلغ ٨%، فى تلك الحالة يعتبر الإجراء الرقابى الداخلى غير مقبول حيث أن معدل الأستثناء الحقيقى (البالغ ٨%) يزيد عن معدل الأستثناء المقبول (٦%) ، وبالطبع فإن المراجع لايعرف معدل الأستثناء الحقيقى بالمجتمع ، ولذلك فإن مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا بنسبة ١٠% يعنى أن المراجع مستعد أن يقبل بنسبة ١٠% مخاطر أستنتاج أن إجراء الرقابة الداخلية يعتبر فعالا بعد أتمام كافة الأختبارات ، حتى عندما تكون غير فعالة فعلا . وإذا ما وجد المراجع أن الرقابة الداخلية فعالة فى ذلك المثال فسيكون قد بالغ فى الأعتماد على نظام الرقابة الداخلية أو بمعنى آخر أستخدم مخاطر رقابة مقدرة منخفضة مقارنة

بالمخاطر التى بررها ، لذلك يمثل مخاطر تقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا مقياس المراجع لمخاطر المعاينة .

عند أختيار مخاطر تقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ARACR فى موقف معين ، يجب على المراجع أن يستخدم أفضل حكم مهنى له ، وحيث أن ARACR مقياس للمخاطر التى يستعد المراجع أن يتحملها فإن الأعتبار الرئيسى يتمثل فى المدى الذى يخطط اليه المراجع فى تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة كأساس لمدى أختبارات تفاصل الأرصدة . وكلما أنخفضت مخاطر الرقابة المقدرة كلما انخفضت المخاطر المختارة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ARACR والمدى المخطط لأختبارات تفاصيل الأرصدة، وبالإشارة الى الشكل البيانى الذى يوضح دراسة المراجع لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة فإن الموقف الأكثر شيوعا لأستخدام معاينة المراجعة لأختبارات الالتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات يتمثل فى الموقف الذى فيه يقرر المراجع تقدير مخاطر الرقابة عند مستوى منخفض مقارنة بما يمكن تأييده عن طريق فهم الرقابة الداخلية (البديل الثالث) . فإذا قرر المراجع أن يقدر مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى (البديل الأول) وقام بأداء أختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة الداخلية ، وإذا ماتم تقدير مخاطر الرقابة عند المستوى المؤيد لفهم الرقابة الداخلية (البديل الثانى) فغالبا ما يتم قصر أختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة الداخلية غالبا على الأستفسار وأختبار السير فى العملية .

عند أستخدام المراجعين للمعاينة غير الإحصائية من الشائع أن استخدامهم مخاطر تقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة فى صورة مدى مرتفع ومعتدل أو منخفض بدلا من صورة النسبة المئوية . وتوحى المخاطر المنخفضة لتقدير

مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا أن أختبارات الألتزام بإجراءات الرقابة تعتبر هامة وستكون إنعكاس لمخاطر الرقابة المنخفضة المقدرة وتخفيض أختبارات التحقق الأساسية لتفاصيل الأرصدة .

يمكن للمراجع تحديد مستويات مختلفة لمعدل الأستثناء المتوقع TER ومخاطر تقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ARACR لصفات مختلفة لأحد أختبارات المراجعة . على سبيل المثال من الشائع للمراجعين أن يستخدموا مستويات مرتفعة لكل من TER ، ARACR لأغراض أختبارات الموافقة على الأئتمان مقارنة بأغراض أختبارات وجود فواتير المبيعات ومستندات الشحن . ويرجع ذلك الى أن الاستثناءات الخاصة بالصفة الأخيرة من المحتمل أن يكون لها أثر أكثر مباشرة على صحة القوائم المالية من الصفة الأولى .

يقدم كل من الجدول رقم (١٢/٥) والجدول رقم (١٢/٦) أرشادات توضيحية لتحديد كل من TER ، ARACR .

٨- تقدير معدل الاستثناء للمجتمع

Estimate the Population Exception Rate (EPER)

يجب أن يقوم المراجع بعمل تقدير مبدئى لمعدل الاستثناء للمجتمع EPER لأغراض تخطيط حجم العينة الملائم . فإذا ماكان ذلك المعدل منخفضا فإن حجم العينة الصغير نسبيا سوف يحقق معدل الأستثناء المقبول TER للمراجع. ويمكن القول بأنه حتى يكون التقدير أكثر دقة يجب أن يتأسس تقدير معدل الاستثناء بالمجتمع على مزيد من البيانات أو بمعنى آخر على عينة كبيرة .

جدول رقم (١٢/٥)

أرشادات تحديد ARACR ، TER

فى ظل المعاينة غير الإحصائية لأغراض أختبارات الألتزام

العامل	الحكم المهنى	الإرشاد	
		ARACR	TER
١- دراسة مخاطر الرقابة المقدرة من حيث :- – طبيعة ونطاق وتوقيت أختبارات التحقق الأساسية (يرتبط جودة دليل الأثبات المنخفضة المتاح الحصول عليه بمخاطر الرقابة المقدرة المرتفعة والعكس صحيح). – جودة دليل الأثبات المتاح الخاص بإختبارات الألتزام بالرقابة (تؤدى جودة دليل الأثبات المنخفضة المتاح الحصول عليه الى مخاطر رقابة مقدرة مرتفعة والعكس صحيح) .	• مخاطر رقابة مقدرة متدنية . • مخاطر رقابة مقدرة معتدلة . • مخاطر رقابة مقدرة أعلى . • مخاطر رقابة مقدرة بنسبة ١٠٠% .	منخفضة معتدلة مرتفعة غير قابلة للتطبيق	
٢- جوهرية العمليات وأرصدة الحسابات المرتبطة التى تؤثر فى إجراءات الرقابة الداخلية .	• ارصدة ذات اهمية نسبية مرتفعة . • أرصدة جوهرية . • أرصدة ذات أهمية نسبية أقل .		%٤ %٥ %٦

يلاحظ أن تلك الإرشادات تعترف بأنه قد يكون هناك تغيرات فى ARACR تأسيسا على أعتبارات المراجعة . وتعتبر الإرشادات الموضحة بأعلاه هى الأكثر تحفظا للدرجة التى يجب الألتزام بها .

جدول رقم (١٢/٦)

أرشادات خاصة بكل من ARACR ، TER

للمعاينة غير الإحصائية الخاصة بأختبارات التحقق الأساسية للعمليات

التخفيض المخطط فى أختبارات التحقق الأساسية لتفاصيل الأرصدة	نتائج فهم الرقابة الداخلية وأختبارات الألتزام بها	ARACR لأختبارات التحقق الأساسية للعمليات (بالنسبة المئوية)	TER لاختبارات التحقق الأساسية للعمليات
ضخمة	ممتازة (١) جيدة ليست جيدة	مرتفعة معتدلة منخفضة	نسبة مئوية أو مقدار أعتماد أعلى على الأهمية النسبية للحسابات المرتبطة .
معتدلة	ممتاز (١) جيدة ليست جيدة	مرتفعة معتدلة معتدلة – منخفضة	نسبة مئوية أو مقدار أعتماد أعلى على الأهمية النسبية للحسابات المرتبطة .
صغيرة (٢)	ممتازة (١) جيدة ليست جيدة	مرتفعة معتدلة – مرتفعة معتدلة	نسبة مئوية أو مقدار تأسيسا على أعتبارات الاهمية النسبية للحسابات المرتبطة .

يلاحظ : أن الإرشادات يجب أن تعترف بأحتمال وجود تغيرات فى ARACR تأسيسا على اعتبارات المراجعة . وتعتبر الإرشادات الموضحة بعاليه الاكثر تحفظا لدرجة يجب الألتزام به .

١- فى ذلك الموقف فإن كل من الرقابة الداخلية ودليل الأثبات الخاص بها جيدة ، وأختبارات التحقق للعمليات يجب أدائها على الأقل فى ذلك الموقف .

٢- فى ذلك الموقف يتم وضع أقل تركيز على اساليب الرقابة الداخلية ، ومن الأرجح ألا يكون هناك مجال لأداء أختبارات الألتزام وأختبارات التحقق الاساسية فى ظل ذلك الموقف .

ومن الشائع ان يستخدم المراجع نتائج مراجعة السنة السابقة لإجراء ذلك التقدير ، فإذا كانت تلك النتائج غير متاح الحصول عليها أو إذا ماتم أعتبارها غير قابلة للأعتماد عليها ، يمكن للمراجع أخذ عينة مبدئية صغيرة من مجتمع السنة المالية لذلك الغرض . عموما ليس من الأهمية أن يكون التقدير دقيقا حيث أن معدل الاستثناء للعينة فى السنة الحالية يستخدم كلية لتقدير صفات أو خصائص المجتمع .

ويلاحظ أنه إذا أستخدمت العينة المبدئية فيمكن أن يتم تضمينها فى العينة بالكامل طالما تم أتباع الإجراءات الملائمة لأختيار العينة . على سبيل المثال يفترض أن المراجع قد سحب عينة مبدئية تتكون من ٣٠ مفردة لتقدير معدل الأستثناء بالمجتمع EPER لدراسة كامل المجتمع . وبعد ذلك إذا قرر المراجع أن إجمالى حجم العينة المطلوب يساوى ١٠٠ مفردة ، فإن المفردات الإضافية التى تبلغ ٧٠ مفردة هى التى سوف تحتاج فقط أن يتم أختيارها بشكل سليم وأختبارها .

٩- تحديد حجم العينة المبدئى Determine the Initial Sample Size

هناك أربعة عوامل تحدد حجم العينة المبدئى عند معاينة عملية المراجعة هى :-

١- حجم المجتمع .

٢- معدل الاستثناء المقبول TER .

٣- مستوى المخاطرة المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ARAC .

٤- معدل الأستثناء المقدر للمجتمع EPER .

ولعل أحد الخصائص الهامة التى تتصف بها المعاينة غير الإحصائية مقارنة بالمعاينة الإحصائية تتمثل فى الحاجة الى أن يقرر المراجع تحديد حجم العينة بإستخدام حكمه المهنى الخاص بالطرق غير الإحصائية بدلا من حساب حجم العينة بإستخدام المعادلات الإحصائية ، ومتى تم تحديد العوامل الرئيسية الثلاثة المؤثرة على حجم العينة يصبح من الممكن أن يقرر المراجع حجم العينة المبدئى ، والتى يطلق عليها كذلك بسبب أن الاستثناءات فى العينة الفعلية يجب أن يتم تقييمها قبل أن يصبح من الممكن التعرف عما إذا كانت العينة ضخمة كبيرة كاف لدرجة يتحقق معها أهداف الأختبارات .

حساسية حجم العينة للتغير فى العوامل المؤثرة

Sensitivity of Sample Size to a Change in the Factors

لأغراض الفهم الصحيح للمفاهيم الخاصة بإستخدام المعاينة فى المراجعة، من المفيد أن يتم فهم أثر تغيير اى من العوامل الرئيسية الاربعة التى تحدد حجم العينة بينما تظل باقى العوامل الاخرى ثابتة . يوضح الجدول رقم (١٢/٧) أثر زيادة كل عامل من العوامل الأربعة ، والتخفيض الناتج من ذلك فى تحديد حجم العينة .

جدول رقم (١٢/٧)

أثر تغيير العوامل الرئيسية الأربعة على حجم العينة

نوع التغيير	الأثر على حجم العينة المبدئى
١- زيادة معدل المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا .	أنخفاض الحجم .
٢- زيادة معدل الأستثناء المقبول .	أنخفاض الحجم .
٣- زيادة معدل الأستثناء المقدر للمجتمع .	زيادة الحجم .
٤- زيادة حجم المجتمع .	زيادة فى الحجم (أثر ضئيل) .

وغنى عن البيان فإن الأثر المتجمع من عاملين على حجم العينة سيكون له أثر أكبر على حجم العينة مقارنة بأثر عامل واحد ، ويعبر الأختلاف الناتج من طرح معدل الأستثناء المقبول TER من معدل الأستثناء المقدر للمجتمع عن مقياس لدقة تقدير حجم العينة المخطط . وكلما انخفضت الدقة (الذى يطلق عليها مصطلح التقدير الأكثر للدقة) كلما تطلب الأمر حجم عينة أكبر .

١٠- أختيار العينة Select the Sample

بعد أن يقوم المراجع بحساب حجم العينة المبدئى لتطبيق معاينة المراجعة، فإنه يجب أن يختار المفردات من المجتمع التى يتم تضمينها فى العينة . ويمكن اختيار العينة عن طريق أى من الطرق الاحتمالية أو الطرق غير الاحتمالية التى سبق مناقشتها .

١١- أداء إجراءات المراجعة Perform the Audit Procedures

يقوم المراجع بأداء إجراءات المراجعة عن طريق فحص كل مفردة فى العينة لتحديد ما إذا كانت متفقة مع تعريف الصفة أم لا ، ويقوم بإعداد سجل لكافة الأستثناءات الموجودة . وعندما يتم الانتهاء من إجراءات المراجعة لأغراض تطبيق المعاينة سيكون هناك بيانات عن حجم العينة وعدد الأستثناءات الخاصة بكل صفة . وبإستخدام المثال الموجود فى الجدول رقم (١٢/٤) يتضح أن حجم العينة وعدد الأستثناءات للصفة الأولى قد بلغ ١٢٥ مفردة وعدد ١٢ أستثناء ، أما حجم العينة وعدد الأستثناءات للصفة الثانية فقد بلغ ١٥٠ مفردة وعدد ٣ أستثناءات .

١٢- تعميم نتائج العينة على المجتمع

Generalize From the Sample to the Population

يمكن حساب معدل الاستثناء للعينة The Sample Exception Rate (SER) بسهولة من نتائج العينة الفعلية ، يساوى ذلك المعدل SER العدد الفعلى للأستثناءات مقسوما على حجم العينة الفعلى ، وبإفتراض نفس المثال السابق الموضح فى الجدول رقم (١٢/٤) يتضح ان الصفة الأولى ذات معدل أستثناء عينة تبلغ ١,٦% (٢ ÷ ١٢٥) ، أما الصفة الثانية فإن معدل أستثناء العينة الخاص بها يبلغ ٢% (٣ ÷ ١٥٠) .

ليس من السليم ان يستنتج المراجع أن معدل أستثناء المجتمع هو نفس معدل أستثناء العينة بالضبط ، حيث أن أحتمال تساوى كلا المعدلين يكون ضئيلا جدا . عموما هناك طريقتين لتعميم نتيجة العينة على المجتمع عند استخدام الطرق غير الإحصائية هما :-

١- إضافة تقدير خطأ المعاينة الى معدل أستثناء العينة SER للوصول الى معدل الاستثناء الأعلى المحسوب Computed Upper Exception Rate (CUER) الخاص بمستوى المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا . ويكون من الصعوبة بمكان أن يقوم المراجعون بعمل تقديرات خطأ المعاينة بإستخدام طرق المعاينة غير الإحصائية بسبب الحكم المهنى المطلوب لإجراء ذلك التقدير ، ولذلك فهذا المدخل لايتم أستخدامه بوجه عام .

٢- طرح معدل أستثناء العينة SER من معدل الأستثناء المقبول TER للوصول الى خطأ المعاينة المحسوب Calculated Sampling Error،

وتقييم ماإذا كان خطأ المعاينة المحسوب كبير بشكل كاف للإشارة الى أن معدل الأستثناء الحقيقى يعتبر مقبولا . معظم المراجعين الذين يستخدمون المعاينة غير الإحصائية يتبعون ذلك المدخل ، على سبيل المثال إذا ما سحب المراجع عينة تتكون من ١٠٠ مفردة لعينة معينة ولم يجد أية أستثناءات (معدل الاستثناء للعينة SER يبلغ صفر) ، وأن معدل الاستثناء المقبول TER يساوى ٥% ، فإن خطأ المعاينة المحسوب يساوى ٥% (TER ٥% - SER صفر = ٥%) .

فى الجانب الأخر إذا ما كان هناك أربعة أستثناءات فإن خطأ المعاينة المحسوب سيكون ١% (TER ٥% - SER ٤% = ١%) . ومن الأرجح تماما أن يكون معدل الأستثناء الحقيقى بالمجتمع أقل من او مساويا لمعدل الأستثناء المقبول TER فى الحالة الأولى مقارنة بالحالة الثانية . لذلك فإن معظم المراجعين يحتمل أن يحددوا أن المجتمع مقبولا تأسيسا على نتيجة العينة الأولى ، وغير مقبولا تأسيسا على نتيجة العينة الثانية .

بالإضافة الى ماسبق فإن دراسة المراجع عما إذا كان خطأ المعاينة كبيرا بشكل كاف أم لا سوف يعتمد بطبيعة الحال على حجم العينة ، على سبيل المثال إذا بلغ حجم العينة فى المثال المتقدم ٢٠ مفردة فقط ، فإن المراجع سيكون لديه ثقة أقل تماما من عدم وجود أية أستثناءات بمثابة إشارة الى أن معدل الأستثناء الحقيقى بالمجتمع لن يزيد عن معدل الأستثناء المقبول TER مقارنة بالحالة التى فيها لاتوجد أى أستثناءات موجودة فى العينة التى تتضمن المائة مفردة .

ويلاحظ أنه فى ظل ذلك المدخل لن يقوم المراجع بإجراء أية تقدير لمعدل الاستثناء الأعلى المحسوب (CUER) .

١٣- تحليل الأستثناءات Analyze Exceptions

بالإضافة الى تحديد معدل الاستثناء بالعينة SER لكل صفة وتقييم ماإذا كان معدل الأستثناء الحقيقى غير معروف . من المحتمل أن يزيد عن معدل الأستثناء المقبول TER أم لا ، فمن الضرورى أن يتم تحليل الاستثناءات الفردية لتحديد موطن الضعف فى نظم الرقابة الداخلية التى تسببها . يمكن أن تنتج الأستثناءات عن طريق الأهمال واللامبالاة من العاملين ، أو عن طريق سوء فهم التعليمات ، أو الفشل المتعمد فى أداء الإجراءات أو عن طريق كثير من العوامل الأخرى . أن طبيعة الاستثناء وسببه له تأثير جوهرى على التقييم النوعى للنظام . على سبيل المثال فإذا حدثت كافة الاستثناءات عند اداء أختبارات التحقق الداخلى لفواتير المبيعات بينما كان الشخص المسئول بشكل طبيعى عن أداء تلك الأختبارات فى إجازة ، فإن ذلك يؤثر حتما على تقييم المراجع لأساليب الرقابة الداخلية والفحص اللاحق .

١٤- أتخاذ قرار مدى إمكانية قبول المجتمع

Decide the Acceptability of the Population

تبين أنه فى ظل تعميم نتيجة العينة على المجتمع أن معظم المراجعين يطرحون معدل الأستثناء بالعينة SER من معدل الاستثناء المقبول TER عند أستخدامهم طريقة المعاينة غير الإحصائية وتقييمهم ما إذا كان الأختلاف الذى يمثل خطأ المعاينة المحسوب كبيرا بشكل كاف أم لا ، فإذا أستنتج المراجع من أن الأختلاف يعتبر كبيرا بشكل كاف ، فإن إجراء الرقابة الداخلية موضوع الأختبار يمكن أن يستخدم لتخفيض مخاطر الرقابة المقدرة كما هو مخطط .

هذا ولن يشير التحليل الدقيق لسبب الأستثناءات الى إمكانية أحتمال وجود مشاكل جوهرية أخرى لأنظمة الرقابة الداخلية .

وعندما يستنتج المراجع أن TER- SER صغيرا جدا لدرجة تجعله يستنتج أن المجتمع يعتبر مقبولا . فإن المراجع يجب أن يأخذ تصرف معين ، وهناك أربعة تصرفات بديلة يمكن أتباعها هى :-

١- تعديل TER أو ARACR

يجب أتباع ذلك البديل فقط عندما يستنتج المراجع أن التحديدات الأصلية كانت متحفظة تماما . أن التخفيف من TER أو ARACR قد يكون من الصعب الدفاع عنه إذا ما خضع المراجع للفحص بموجب قرار من المحكمة مثلا ، فإذا ماتم تغيير تلك المتطلبات ، يتعين أن يتم إجرائها بحرص .

٢- التوسع فى حجم العينة Expand the Sample Size

أى زيادة فى حجم العينة سيكون له اثر على تخفيض خطأ المعاينة إذا لم يرتفع معدل الأستثناء الفعلى للعينة . وبطبيعة الحال فإن SER قد تزيد أيضا أو تنخفض إذا ما تم أختيار بنود إضافية .

٣- تعديل مخاطر الرقابة المقدرة Revise Assessed Control Risk

إذا لم تؤيد نتائج أختبارات الألتزام بالرقابة وأختبارات التحقق الاساسية للعمليات مستوى مخاطر الرقابة المقدرة ، فإن المراجع يجب أن يعدل مخاطر الرقابة المقدرة بالزيادة . إن أثر ذلك التعديل من الأرجح أن يزيد أختبارات تفاصيل الأرصدة . على سبيل المثال إذا أشارت أختبارات الألتزام بإجراءات التحقق الداخلية لأغراض التحقق من الاسعار والعمليات الحسابية والكميات

على فواتير المبيعات الى ان تلك الإجراءات لم يتم اتباعها أو الألتزام بها . فإن المراجع يجب أن يزيد أختبارات الدقة لعمليات المبيعات ، ومن الأرجح أن يتم أداء ذلك من خلال اختبارات حسابات المدنيين .

يجب أن يتخذ القرار الخاص بما إذا كان يتم زيادة حجم العينة حتى يكون خطأ المعاينة صغيرا بشكل كاف أو يتم تعديل مخاطر الرقابة المقدرة تأسيسا على الموازنة بين التكلفة والعائد. فإذا لم يتم التوسع فى العينة فمن الضرورى أن يتم تعديل مخاطر الرقابة المقدرة للأعلى ، ولذلك يتم أداء أختبارات تحقق أساسية إضافية . ويجب أن يتم مقارنة تكلفة أداء اختبارات ألتزام إضافية أم أداء اختبارات تحقق أساسية إضافية . فإذا استمر حجم العينة الموسع يسفر عن نتائج غير مقبولة ، فإن أداء أختبارات التحقق الأساسية الإضافية مايزال يكون ضروريا .

فإذا ما كان الأختبار الأصلى الذى تم أداؤه يتمثل فى اختيار العمليات لأغراض أكتشاف التحريفات النقدية وكان معدل الأستثناء أكبر من المفترض فسوف يكون تصرف المراجع عامة هو ذات التصرف المرتبط بأختبارات التحقق من الألتزام بإجراءات الرقابة الداخلية .

٤- كتابة خطاب للإدارة Write a Letter to Management

يعتبر ذلك الإجراء مقبولا عند وجود مزيج من التصرفات الثلاثة المشار اليها بعاليه وبغض النظر عن طبيعة الأستثناءات . وعندما يحدد المراجع أن إجراءات الرقابة الداخلية لن تعمل بفعالية كما هو مخطط فيجب عليه إبلاغ الإدارة بذلك كتابة ، فى بعض المواقف قد يكون مقبولا قصر التصرف على كتابة خطاب للإدارة عندما تكون TER مطروحة من SER صغيرة جدا.

وهذا يحدث إذا لم يكن لدى المراجع أية نية لتخفيض مخاطر الرقابة المقدرة أو إذا قام بتنفيذ إجراءات كافية تعتبر مقنعة له كجزء من أختبارات التحقق الاساسية للعمليات .

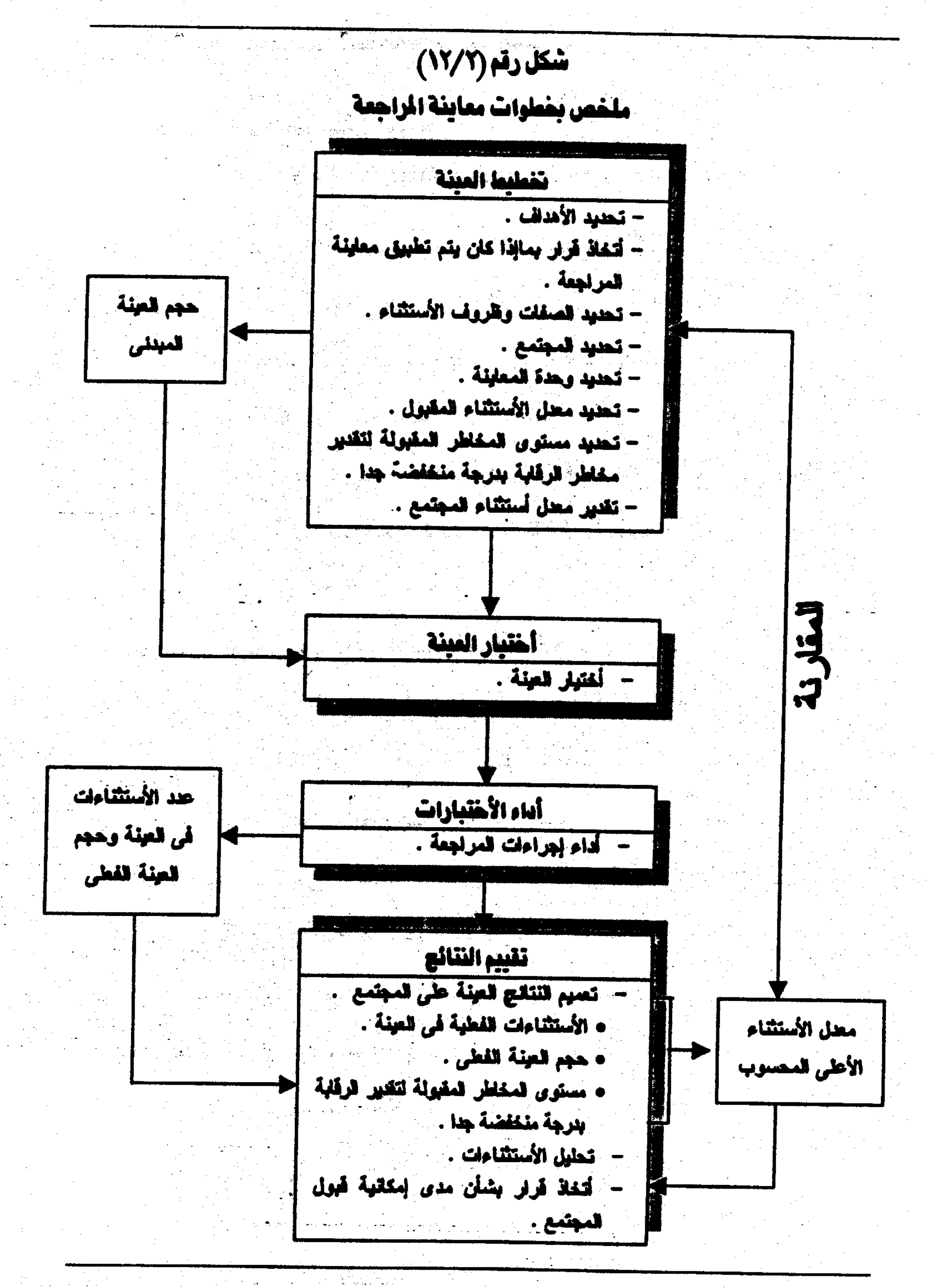
ملخص بخطوات المعاينة غير الإحصائية

Summary of Nonstatistical Sampling Steps

يلخص الشكل رقم (١٢/٢) الخطوات المستخدمة فى أداء المعاينة غير الإحصائية ، ويتضح من الشكل أن التخطيط يعتبر جزءا جوهريا من أستخدام المعاينة ، وغرض التخطيط هو التأكد من أن إجراءات المراجعة قد طبقت بشكل صحيح وأن حجم العينة يعتبر ملائما فى مثل تلك الظروف . أيضا يعتبر أختيار العينة خطوة هامة يجب أن يتم عملها بعناية لتجنب أية أخطاء بخلاف المعاينة . ويجب أن يتم أداء إجراءات المراجعة بدقة لتحديد عدد الأستثناءات فى العينة بشكل صحيح . وتعتبر تلك الخطوة هى أكثر أجزاء معاينة المراجعة أستهلاكا للوقت . تتضمن عملية تقييم النتائج حساب خطأ المعاينة (TER-SER) وتحديد مدى كفايتها ، وإصدار تحليل حكمى للأستثناءات وأخيرا أتخاذ قرار بمدى إمكانية قبول المجتمع .

شكل رقم (١٢/٢)

ملخص بخطوات معاينة المراجعة



١٢/٦ معاينة الصفات ومعاينة التوزيع

Attribute Sampling and Sampling Distribution

تعتبر طريقة معاينة الصفات أكثر طرق المعاينة الإحصائية الإحصائية أستخداما بصفة شائعة لأداء أختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات . وعندما تستخدم طريقة معاينة الصفات يشار إليها بمصطلح المعاينة الإحصائية للصفات . تستخدم كل من معاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية بغرض تحديد مدى توافر صفة معينة فى المجتمع بناء على مدى توافر تلك الصفة فى العينة الممثلة لهذا المجتمع ، إلا أن معاينة الصفات تعتبر مجرد طريقة إحصائية .

بصفة عامة توجد عديد من أوجه التشابه أكثر من الأختلافات عند تطبيق معاينة الصفات بدلا من المعاينة غير الإحصائية لأغراض أختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية للعمليات . حيث يتمثل أوجه التشابه فى استخدام كافة الخطوات الأربعة عشر التى سبق مناقشتها لكلا المدخلين ، بالإضافة الى أستخدام نفس المصطلحات . بينما تتمثل أوجه الأختلافات الهامة فى عملية حساب أحجام العينة المخططة بأستخدام الجداول المشتقة من التوزيعات الأحتمالية الإحصائية ، بالإضافة الى حساب معدلات الأستثناء العليا المقدرة بإستخدام جداول مماثلة . ويعتبر التحديد الكمى لأحجام العينة المخططة ومعدلات الاستثناء المقدرة بمثابة إختلافا هاما من وجهة نظر المراجعين الذين يفضلون المعاينة الإحصائية عن المعاينة غير الإحصائية ، قبل أن يتم تطبيق معاينة الصفات بإستخدام نفس الخطوات الأربعة عشر يتعين مناقشة طبيعة توزيعات المعاينة .

توزيع المعاينة Sampling Distribution

تتأسس الأستنتاجات الإحصائية Statistical Inferences على توزيعات المعاينة Sampling Distributions والتى تتمثل فى التوزيعات التكرارية لنتائج كافة العينات الممكنة لحجم محدد يمكن الحصول عليه من مجتمع معين يحتوى على بعض المعلمات المحددة . يتيح وجود توزيع المعاينة للمراجع ان يقوم بعمل إيضاحات أحتمالية بشأن الدرجة المحتملة لتمثيل أى عينة تعتبر جزء فى ذلك التوزيع .

تتأسس معاينة الصفات على التوزيع ذو الحدين Binominal Distribution ويعتبر ذلك التوزيع بمثابة توزيع لكافة العينات الممكنة حيث يكون لكل بند من البنود فى المجتمع أحد حالتين ممكنة الحدوث . على سبيل المثال نعم أو لا ، أبيض او اسود أو أنحراف رقابة أو عدم أنحراف رقابة .

على سبيل المثال يفترض ان مجتمع المراجعة هو فواتير المبيعات وان هناك ٥% من تلك الفواتير لم يرفق بها مستندات الشحن الملائمة طبقا لما تتطلبه اساليب الرقابة الداخلية للشركة . فإذا قام المراجع باخذ عينة تمثل ٥٠ فاتورة مبيعات ، فكم عدد الفواتير التى سيجدها بدون مستندات شحن مرفقة بها ؟ يمكن أن تتضمن العينة عدم وجود أية أستثناءات أو قد تتضمن ستة أو سبعة أستثناءات ، أن توزيع المعاينة ذو الحدين قد يشير الى أحتمال كل عدد ممكن للأستثناءات الذى سيحدث . يوضح الجدول رقم (١٢/٨) توزيع المعاينة الخاص بالمجتمع محل المثال المتقدم ، ذلك التوزيع يوضح أنه مع استخدام عينة تتكون من ٥٠ مفردة تم سحبها من مجتمع ضخم جدا ذو معدل أستثناء يبلغ ٥% فإن أحتمال الحصول على عينة ذات أستثناء واحد يبلغ

٩٢,٣١% (١-٠,٠٧٦٩) ، وحيث أن احتمال عدم وجود أستثناءات يبلغ ٧,٦٩% فإن أحتمال أكثر من الصفر يبلغ ٩٢,٣١% .

هناك توزيع معاينة فريد لكل معدل أستثناء بالمجتمع وحجم عينة ، أن التوزيع الخاص بحجم عينة تتكون من ١٠٠ مفردة من مجتمع ذو معدل استثناء يبـلغ ٥% يكون مختلفا عن التوزيع السابق ، أى التوزيع الخاص بحجم عينة تتكون من ٥٠ مفردة تم سحبها من مجتمع ذو معدل أستثناء يبلغ ٣% .

جدول رقم (١٢/٨)

أحتمال كل معدل أستثناء

معدل الأستثناء ٥٪ بالمجتمع – حجم العينة ٥٠ مفردة

عدد الاستثناءات	النسبة المئوية للأستثناءات	الاحتمال	الأحتمال المتراكم
صفر	صفر	٠,٠٧٩	٠,٠٧٦٩
١	٢	٠,٢٠٢٥	٠,٢٧٩٤
٢	٤	٠,٢٦١١	٠,٥٤٠٥
٣	٦	٠,٢١٩٩	٠,٧٦٠٤
٤	٨	٠,١٣٦٠	٠,٨٩٦٤
٥	١٠	٠,٠٦٥٦	٠,٩٦٢٠
٦	١٢	٠,٠٢٦٠	٠,٩٨٨٠
٧	١٤	٠,٠١٢٠	١

فى ظل مواقف المراجعة الفعلية لا يأخذ المراجعون عينات متكررة من المجتمعات المعروفة ، حيث أنها يأخذون عينة واحدة من مجتمع غير معروف ويحصلون على عدد من الأستثناءات فى العينة . إلا أن المعرفة الخاصة بتوزيعات المعاينة تمكن المراجعين من عمل إيضاحات إحصائية بشأن

المجتمع ، على سبيل المثال إذا أختار المراجع عينة تتكون من ٥٠ فاتورة مبيعات لأغراض أختبار مدى أرفاق مستندات الشحن بها ووجد أستثناء واحد، فإن المراجع يمكنه فحص الجدول الأحتمالى الذى يوضحه الجدول رقم (١٢/٨) ، ويتضح من ذلك الجدول أن هناك نسبة ٢٠,٢٥% أحتمال بأن العينة تم سحبها من مجتمع ذو معدل أستثناء يبلغ ٥% ، وأن هناك أحتمال بنسبة ٧٩,٧٥% (١-٠,٢٠٢٥) أن العينة قد تم سحبها من مجتمع لديه معدل أستثناء آخر . من الممكن أيضا عن طريق فحص عمود الأحتمالات المتجمعة فى الجدول رقم (١٢/٨) ان يتم تحديد ان هناك أحتمال بنسبة ٢٧,٩٤% أن العينة تم سحبها من مجتمع ذو معدل أستثناء أكثر من ٥% وان هناك أحتمال بنسبة ٢٧,٠٦% (١-٠,٢٧٩٤) بأن العينة قد تم سحبها من مجتمع لديه معدل استثناء يبلغ ٥% أو أقل . وحيث أنه من الممكن بالمثل ان يتم حساب التوزيعات الأحتمالية لمعدلات الأستثناء الأخرى للمجتمع ، من ثم يمكن فحص تلك التوزيعات بشكل إجمالى للتوصل الى مزيد من الأستنتاجات الإحصائية بشأن المجتمع غير المعروف محل العينة . تعتبر توزيعات المعاينة هذه هى الأساس للجداول المستخدمة عن طريق المراجعين لأغراض معاينة الصفات .

١٢/٧ أستخدام معاينة الصفات فى أداء أختبارات الألتزام بالرقابة الداخلية وأختبارات التحقق الأساسية للعمليات

تعتبر الخطوات الأربعة عشر السابق شرحها المطبقة على طريقة المعاينة غير الإحصائية قابلة للتطبيق بشكل متكافئ على معاينة الصفات ، سوف يتم التركيز فى ذلك الجزء على اوجه الأختلافات فيما بين الطريقتين .

١٢/٧/١ تخطيط العينة

١- تحديد اهداف أختبار المراجعة :

وهى واحدة فى ظل أستخدام معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية .

٢- أتخاذ قرار عما إذا كان يتم تطبيق المعاينة :

وهى واحدة أيضا فى ظل أستخدام معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية.

٣- تحديد الصفات وظروف الأستثناء :

وهى واحدة أيضا فى ظل أستخدام معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية.

٤- تحديد المجتمع :

وهى واحدة سواء فى ظل استخدام معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية .

٥- تحديد وحدة المعاينة :

وهى نفس الشئ بالنسبة لمعاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية .

٦- تحديد معدل الأستثناء المقبول :

يتم تطبيق نفس الأمر أيضا بالنسبة لأستخدام معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية .

٧- تحديد المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا :

وتعتبر مفاهيم تحديد تلك المخاطر واحدة بالنسبة لكل من معاينة الصفات والمعاينة غير الإحصائية ، إلا أن طريقة التحديد الكمى للمخاطر عادة ماتكون مختلفة،حيث يستخدم معظم المراجعين فى ظل تطبيق المعاينة غير الإحصائية مخاطر مقبولة أما منخفضة أو معتدلة أو مرتفعة ، بينما فى ظل أستخدام المراجعون معاينة الصفات يتم تحديد مقدار محدد للمخاطر على سبيل المثال نسبة مئوية تبلغ ١٠% أو ٥% . ويتمثل سبب ذلك الأختلاف فى الحاجة الى

التحديد الكمى للمخاطر عندما يقوم المراجعون بالتخطيط لتحديد حجم العينة وتقييم نتائجها إحصائيا .

٨- تقدير معدل الأستثناء بالمجتمع :

وهى نفس الخطوة عند أستخدام معاينة الصفات والمعاينة غير-الإحصائية.

٩- تحديد حجم العينة المبدئى :

هناك أربعة عوامل تحدد حجم العينة المبدئى سواء بالنسبة لطريقتى معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية هى حجم المجتمع، معدل الأستثناء المقبول TER ، المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ARACR ومعدل الأستثناء المقدر بالمجتمع EPER . ويتمثل الأختلاف فقط فى أستخدام برامج الحاسب الإلكترونى أو الجداول المشتقة من المعادلات الإحصائية لتحديد حجم العينة فى ظل تطبيق معاينة الصفات . وتستخدم عادة الجداول لشرح عملية تحديد حجم العينة ، ولن يتم مناقشة تحديد الأحتمالات ذات الحدين بإستخدام الكمبيوتر بسبب ان برنامج الحاسب المطلوب يعتبر معقدا وليس بسيطا فى هذا الشأن .

وقد تم سحب الجدولين اللذين يكونان الجدول رقم (١٢/٩) من دليل معاينة المراجعة الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى ، وهما غير مختلفين سوى من حيث مستوى المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ، حيث يحدد الجدول الأول حجم العينة عند مستوى ٥%، بينما يحدد الجدول الثانى حجم العينة عند مستوى ١٠% . وهذان الجدولان من جانب واحد One-Sided Tables وذلك يعنى أنهما يمثلان معدل الأستثناء الأعلى فى ظل مستوى مخاطر مقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا .

أستخدام الجداول

يتضمن أستخدام الجداول لتحديد حجم العينة المبدئى أربعة خطوات هى:-

١- أختيار الجدول المناظر لمستوى المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا .

٢- تحديد معدل الاستثناء المقبول عند قمة الجدول .

٣- تحديد معدل الأستثناء المقدر للمجتمع EPER فى العمود الأول من الجدول .

٤- قراءة معدل الأستثناء المقبول TER فى العمود الملائم لأسفل حتى يتم تقاطعه مع معدل الأستثناء المقدر للمجتمع TPER فى الصف الملائم ، ويمثل الرقم محل التقاطع فى حجم العينة المبدئى .

وللتوضيح يفترض أن أحد المراجعين يرغب فى تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة لأحد إجراءات الرقابة المتمثلة فى الموافقة على منح الائتمان إذا لم يزيد معدل الأستثناء المقبول TER عن ٦% (معدل الموافقات المفقودة على منح الأئتمان فى المجتمع - الصفة الأولى فى الجدول رقم ١٢/٤) عند مستوى مخاطر مقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا يبلغ ٥% ، بناء على الخبرة السابقة للمراجع ثم تحديد معدل الاستثناء المقدر EPER بنسبة ٢% ، يتم فى ذلك المثال أستخدام الجدول ذو المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا عند مستوى ٥% ، حيث يتم تحديد موقع الخانة التى يتقاطع عندها عمود معدل الاستثناء المقبول TER بمعدل ٦% مع صف معدل الأستثناء المقدر بالمجتمع عند معدل ٢% ، وتمثل تلك الخانة محل التقاطع حجم العينة المبدئى بواقع ١٢٧ مفردة .

جدول رقم (١٢/٩)

تحديد حجم العينة لأغراض معاينة الصفات

معدل الاستثناء المقدر للمجتمع (بالنسبة المئوية)	معدل المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا (ARACR) = ٥٪ — معدل الاستثناء المقبول (بالنسبة المئوية) (TER)										
	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	١٥	٢٠
٠,٠٠	١٤٩	٩٩	٧٤	٥٩	٤٩	٤٢	٣٦	٣٢	٢٩	١٩	٢٤
٠,٢٥	٢٣٦	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
٠,٥٠	*	١٥٧	١١٧	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
٠,٧٥	*	٢٠٨	١٥٦	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٠٠	*	*	١٥٦	٩٣	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٢٥	*	*	١٩٢	١٢٤	٧٨	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٥٠	*	*	٢٢٧	١٢٤	١٠٣	٦٦	٥٨	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
١,٧٥	*	*	*	١٥٣	١٠٣	٨٨	٧٧	٥١	٤٦	٣٠	٢٢
٢,٠٠	*	*	*	١٨١	١٢٧	٨٨	٧٧	٦٨	٤٦	٣٠	٢٢
٢,٢٥	*	*	*	٢٠٨	١٢٧	٨٨	٧٧	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٢,٥٠	*	*	*	*	١٥٠	١٠٩	٧٧	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٢,٧٥	*	*	*	*	١٧٣	١٢٩	٩٥	٦٨	٦١	٣٠	٢٢
٣,٠٠	*	*	*	*	١٩٥	١٤٨	٩٥	٨٤	٦١	٣٠	٢٢
٣,٢٥	*	*	*	*	*	١٦٧	١١٢	٨٤	٦١	٣٠	٢٢
٣,٥٠	*	*	*	*	*	١٨٥	١١٢	٨٤	٧٦	٤٠	٢٢
٣,٧٥	*	*	*	*	*	*	١٢٩	١٠٠	٧٦	٤٠	٢٢
٤,٠٠	*	*	*	*	*	*	١٤٦	١٠٠	٨٩	٤٠	٢٢
٥,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	١٥٨	١١٦	٤٠	٣٠
٦,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	١٧٩	٥٠	٣٠
٧,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٨	٣٧
	معدل المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ARACR = ١٠٪										
٠,٠٠	١١٤	٧٦	٥٧	٤٥	٣٨	٣٢	٢٨	٢٥	٢٢	١٥	١١
٠,٢٥	١٩٤	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٠,٠٥	١٩٤	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٠,٧٥	٢٦٥	١٢٩	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٠٠	*	١٧٦	٩٦	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٢٥	*	٢٢١	١٣٢	٧٧	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٥٠	*	*	١٣٢	١٠٥	٦٤	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
١,٧٥	*	*	١٦٦	١٠٥	٨٨	٥٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٠٠	*	*	١٩٨	١٣٢	٨٨	٧٥	٤٨	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٢٥	*	*	*	١٣٢	٨٨	٧٥	٦٥	٤٢	٣٨	٢٥	١٨
٢,٥٠	*	*	*	١٥٨	١١٠	٧٥	٦٥	٥٨	٣٨	٢٥	١٨
٢,٧٥	*	*	*	٢٠٩	١٣٢	٩٤	٦٥	٥٨	٥٢	٢٥	١٨
٣,٠٠	*	*	*	*	١٣٢	٩٤	٦٥	٥٨	٥٢	٢٥	١٨
٣,٢٥	*	*	*	*	١٥٣	١١٣	٨٢	٧٣	٥٢	٢٥	١٨
٣,٥٠	*	*	*	*	١٩٤	١١٣	٨٢	٧٣	٥٢	٢٥	١٨
٣,٧٥	*	*	*	*	*	١٣١	٩٨	٧٣	٥٢	٢٥	١٨
٤,٠٠	*	*	*	*	*	١٤٩	٩٨	٨٧	٦٥	٢٥	١٨
٤,٥٠	*	*	*	*	*	٢١٨	١٣٠	١١٥	٦٥	٣٤	١٨
٥,٠٠	*	*	*	*	*	*	١٦٠	١٤٢	٧٨	٣٤	١٨
٥,٥٠	*	*	*	*	*	*	*	١٨٢	١٠٣	٣٤	١٨
٦,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	١١٦	٤٥	٢٥
٧,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	١٩٩	٥٢	٢٥
٧,٥٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٥٢	٢٥
٨,٠٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٠	٢٥
٨,٥٠	*	*	*	*	*	*	*	*	*	٦٨	٣٢

* العينة تكون ضخمة جدا للدرجة التى يتعين معها أن تكون التكلفة فعالة فى معظم تطبيقات المراجعة .
يلاحظ أن تلك الجدول يفترض وجود حجم مجتمع ضخم ، وتعتبر أحجام العينة واحدة فى عديد من الأعمدة حتى عندما يختلف معدل الاستثناء المقدر بالمجتمع بسبب طريقة بناء الجداول . وغنى عن البيان يتم حساب أحجام العينة لأغراض معاينة الصفات عن طريق أستخدام عدد الاستثناءات المتوقعة فى المجتمع ، إلا أن المراجعين يمكنهم التعامل بشكل أكثر ملاءمة مع معدلات الأستثناءات المقدرة بالمجتمع .

والسؤال الذى يثار هو هل حجم العينة البالغ ١٢٧ مفردة كبيرة بشكل كاف لعملية المراجعة ، فى الواقع ليس من الممكن الإجابة إلا بعد أن يتم أداء الأختبارات فإذا ما كان معدل الأستثناء الفعلى فى العينة أكبر من ٢% ، فان المراجع سوف يكون غير متأكدا من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية .

أثر حجم المجتمع

فى المناقشة السابقة تم تجاهل حجم المجتمع فى تحديد حجم العينة المبدئى حيث اثبتت النظرية الإحصائية أنه فى معظم المجتمعات التى تطبق عليها معاينة الصفات يكون لحجم المجتمع أعتبار ضئيل جدا عند تحديد حجم العينة، وهذا صحيح حيث أن تمثيل العينة يتم تأكيده عن طريق عملية أختيار العينة أكثر منه عن طريق حجم العينة .

١٢/٧/٢ أختيار العينة وأداء إجراءات المراجعة

Select the Sample and Perform Audit Procedures

١٠- أختيار العينة :

يتمثل مجال الأختلاف الوحيد فى أختيار العينة بالنسبة لطريقتى المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى ضرورة أستخدام الطرق الأحتمالية عند الأعتماد على المعاينة الإحصائية ، ويتم أستخدام إما طريقة المعاينة العشوائية أو المنتظمة فى ظل تطبيق معاينة الصفات .

١١- أداء إجراءات المراجعة :

يتم أداء نفس إجراءات المرلجعة فى ظل معاينة الصفات أو المعاينة غير الإحصائية .

١٢/٧/٣ تقييم النتائج Evaluate the Results

١٢- تعميم النتائج من العينة الى المجتمع :

بالنسبة لتطبيق معاينة الصفات يقوم المراجع بحساب الحد الأعلى للدقة Upper Precision Limit (CUER) عند مستوى محدد لمخاطر تقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ARACR بإستخدام برامج خاصة للحاسب الإلكترونى أو جداول مشتقة من معادلات إحصائية . لتوضيح العمليات الحسابية يتم استخدام الجدول رقم (١٢/١٠) الذى يوضح المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة عند ٥% ، وتلك الجداول متمشية مع تلك المستخدمة لتحديد حجم العينة المبدئى ، إلا انها تكون فى شكل أكثر ملائمة لأغراض تقييم العينة .

استخدام الجداول :

يتضمن أستخدام الجداول لحساب CUER أربعة خطوات هى :-

١- أختيار الجدول المناظر للمخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة المنخفضة جدا ARACR ، ذلك المستوى من المخاطر يجب أن يكون نفس المستوى المستخدم فى تحديد حجم العينة المبدئى .

٢- تحديد عدد الأستثناءات الفعلى الموجود فى اختبار عملية المراجعة عند قمة الجدول .

٣- تحديد حجم العينة الفعلى فى العمود الأول .

٤- القراءة لأسفل للعمود الموضح لعدد الأستثناءات الفعلى الملائم حتى يتقاطع مع صف حجم العينة الملائم . ويمثل رقم التقاطع معدل الأستثناء المقدر للمجتمع CUER .

جدول رقم (١٠/١٢)

تقييم نتائج العينة بإستخدام معاينة الصفات

حجم العينة	معدل المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جداً = ٥٪										
	عدد الأستثناءات الفعلية الموجودة										
	٠	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
٢٥	١١,٣	١٧,٦	*	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٠	٩,٥	١٤,٩	١٩,٥	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٥	٨,٢	١٢,٩	١٦,٩	*	*	*	*	*	*	*	*
٤٠	٧,٢	١١,٣	١٤,٩	١٨,٣	*	*	*	*	*	*	*
٤٥	٦,٤	١٠,١	١٣,٣	١٦,٣	١٩,٢	*	*	*	*	*	*
٥٠	٥,٨	٩,١	١٢,١	١٤,٨	١٧,٤	١٩,٩	*	*	*	*	*
٥٥	٥,٣	٨,٣	١١,٠	١٣,٥	١٥,٩	١٨,١	*	*	*	*	*
٦٠	٤,٩	٧,٧	١٠,١	١٢,٤	١٤,٦	١٦,٧	١٨,٨	*	*	*	*
٦٥	٤,٥	٧,١	٩,٤	١١,٥	١٣,٥	١٥,٥	١٧,٤	١٩,٣	*	*	*
٧٠	٤,٢	٦,٦	٨,٧	١٠,٧	١٢,٦	١٤,٤	١٦,٢	١٨,٠	١٩,٧	*	*
٧٥	٣,٩	٦,٢	٨,٢	١٠,٠	١١,٨	١٣,٥	١٥,٢	١٦,٩	١٨,٤	٢٠,٠	*
٨٠	٣,٧	٥,٨	٧,٧	٩,٤	١١,١	١٢,٧	١٤,٣	١٥,٨	١٧,٣	١٨,٨	*
٩٠	٣,٣	٥,٢	٦,٨	٨,٤	٩,٩	١١,٣	١٢,٧	١٤,١	١٥,٥	١٦,٨	١٨,١
١٠٠	٣,٠	٤,٧	٦,٢	٧,٦	٨,٩	١٠,٢	١١,٥	١٢,٧	١٤,٠	١٥,٢	١٦,٤
١٢٥	٢,٤	٣,٧	٤,٩	٦,١	٧,٢	٨,٢	٩,٣	١٠,٣	١١,٣	١٢,٢	١٣,٢
١٥٠	٢,٠	٣,١	٤,١	٥,١	٦,٠	٦,٩	٧,٧	٨,٦	٩,٤	١٠,٢	١١,٠
٢٠٠	١,٥	٢,٣	٣,١	٣,٨	٤,٥	٥,٢	٥,٨	٦,٥	٧,١	٧,٧	٨,٣

حجم العينة	معدل المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جداً = ١٠٪										
	عدد الأستثناءات الفعلية الموجودة										
	٠	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠
٢٠	١٠,٩	١٨,١	*	*	*	*	*	*	*	*	*
٢٥	٨,٨	١٤,٧	١٩,٩	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٠	٧,٤	١٢,٤	١٦,٨	*	*	*	*	*	*	*	*
٣٥	٦,٤	١٠,٧	١٤,٥	١٨,١	*	*	*	*	*	*	*
٤٠	٥,٦	٩,٤	١٢,٨	١٥,٩	١٩,٠	*	*	*	*	*	*
٤٥	٥,٠	٨,٤	١١,٤	١٤,٢	١٧,٠	١٩,٦	*	*	*	*	*
٥٠	٤,٥	٧,٦	١٠,٣	١٢,٩	١٥,٤	١٧,٨	*	*	*	*	*
٥٥	٤,١	٦,٩	٩,٤	١١,٧	١٤,٠	١٦,٢	١٨,٤	*	*	*	*
٦٠	٣,٨	٦,٣	٨,٦	١٠,٨	١٢,٩	١٤,٩	١٦,٩	١٨,٨	*	*	*
٧٠	٣,٢	٥,٤	٧,٤	٩,٣	١١,١	١٢,٨	١٤,٦	١٦,٢	١٧,٩	١٩,٥	*
٨٠	٢,٨	٤,٨	٦,٥	٨,٣	٩,٦	١١,٣	١٢,٨	١٤,٣	١٥,٧	١٧,٢	١٨,٦
٩٠	٢,٥	٤,٣	٥,٨	٧,٣	٨,٧	١٠,١	١١,٤	١٢,٧	١٤,٠	١٥,٣	١٦,٦
١٠٠	٢,٣	٣,٨	٥,٢	٦,٦	٧,٨	٩,١	١٠,٣	١١,٥	١٢,٧	١٣,٨	١٥,٠
١٢٠	١,٩	٣,٢	٤,٤	٥,٥	٦,٦	٧,٦	٨,٦	٩,٦	١٠,٦	١١,٦	١٢,٥
١٦٠	١,٤	٢,٤	٣,٣	٤,١	٤,٩	٥,٧	٦,٥	٧,٢	٨,٠	٨,٧	٩,٥
٢٠٠	١,١	١,٩	٢,٦	٣,٣	٤,٠	٤,٦	٠,٢	٥,٨	٦,٤	٧,٠	٧,٦

* فوق ٢٠% .

* يلاحظ ان ذلك الجدول يعرض معدل الأستثناء الأعلى المحسوب فى صورة نسب مئوية . ويفترض الجدول وجود مجتمع ضخم أو بعبارة أخرى حجم غير محدد .

لشرح أستخدام جدول التقييم ، يفترض أن حجم العينة الفعلى يبلغ ١٢٥ مفردة ، وأن معدل الأستثناء فى الصفة الأولى ٢% ، وباستخدام مستوى مخاطر مقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا يبلغ ٥% ، فإن معدل الاستثناء المقدر للمجتمع يبلغ ٤,٩% ، وبطريقة أخرى فإن النتيجة تتمثل فى ان معدل الاستثناء الأعلى المحسوب للصفة الاول يبلغ ٤,٩% عند مخاطر مقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا تبلغ ٥% ، فهل ذلك يعنى انه إذا تم أختيار ١٠٠% من المجتمع ، سيكون معدل الاستثناء الحقيقى ٤,٩% ؟ الإجابة بالنفى حيث أن معدل الاستثناء الحقيقى يعتبر غير معروف . تعنى تلك النتيجة أنه إذا كان المراجع استنتج ان معدل الأستثناء الحقيقى لن يزيد عن ٤,٩% فسيكون هناك أحتمال يبلغ ٩٥% بأن النتيجة تعتبر صحيحة وان هناك أحتمال يبلغ ٥% يعنى أن النتيجة غير صحيحة .

تفترض تلك الجداول وجود حجم مجتمع كبير جدا (أو غير محدد) والتى يترتب عليها معدل أستثناء أعلى أكثر تحفظا عما لو كان المجتمع صغير جدا. وبسبب أن اثر حجم المجتمع على حجم العينة عادة ما يكون صغيرا جدا من ثم يتم تجاهله .

١٣- تحليل الأستثناءات :

يتم تحليل الأستثناء بنفس الطريقة سواء تم أستخدام معاينة الصفات او المعاينة غير الإحصائية .

١٤- تقرير مدى إمكانية قبول المجتمع :

إن المنهجية المستخدمة فى تقرير مدى إمكانية قبول المجتمع أساسا واحدة سواء فى ظل تطبيق معاينة الصفات أو المعانية غير الإحصائية . وعندما

يستخدم المراجع تطبيق معاينة الصفات يقوم بمقارنة معدل الاستثناء الأعلى المقدر CUER بمعدل الاستثناء المقبول TER لكل صفة .

قبل أن يتم أعتبار المجتمع ممكن قبوله ، فإن معدل الأستثناء الأعلى المحسوب المحدد على أساس النتائج الفعلية للعينة يجب أن يكون أقل من أو مساويا لمعدل الأستثناء المقبول TER عندما يكون كل منهما يتأسس على المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا . وبإفتراض نفس بيانات المثال السابق والذى يفترض أن المراجع قد حدد أنه سيقبل معدل أستثناء بالمجتمع يبلغ ٦% عند مخاطر مقبولة بنسبة ٥% وكان معدل الأستثناء الأعلى المحسوب ٤,٩% ، فإن متطلبات العينة يكون قد تم الوفاء بها. وفى تلك الحالة فإن إجراء الرقابة موضع الأختبار يمكن أستخدامه لتخفيض مخاطر الرقابة المقدرة طبقا لما هو مخطط مالم يصل من تحليل الاستثناءات وجود أحتمال يشير الى مشاكل جوهرية فى جوانب أخرى للرقابة الداخلية لم يسبق له مراعاتها .

وعندما يكون معدل الاستثناء الأعلى المحسوب أكبر من معدل الأستثناء المقبول ، فمن الضرورى أن يقوم المراجع بأتخاذ إجراء محدد . وتعتبر إجراءات التصرف التى سبق مناقشتها عند تطبيق المعاينة غير الإحصائية هى نفس الإجراءات القابلة للتطبيق عند أستخدام معاينة الصفات .

أعتبارات أخرى Other Considerations

هناك ثلاثة أعتبارات هامة يجب أخذها فى الحسبان عند أستخدام المعاينة فى المراجعة هى :-

١- الأختيار العشوائى والقياس الإحصائى

Random Selection Versus Statistical Measurement

غالبا مايسئ المراجعون فهم الفرق بين الأختيار العشوائى (الأحتمالى) والقياس الإحصائى ، ويجب أن يكون جليا ان الاختيار العشوائى هو عبارة عن جزء من عملية المعاينة الإحصائية ولكنها ليست فى حد ذاتها عملية قياس إحصائية . فمتى يكون هناك قياس إحصائى من الضرورى أن يتم تعميم نتائج العينة على المجتمع رياضيا .

ومن المقبول أن يتم أستخدام إجراءات الأختيار العشوائية بدون سحب أستنتاجات أحصائية ، لكن تعتبر تلك الممارسة محل تساؤل إذا تم أختيار حجم ضخم للعينة ، وعندما يأخذ المراجع عينة عشوائية بغض النظر عن أساس تحديد حجمها ، يكون هناك قياس إحصائى يتلازم مع العينة ، وحيث أن هناك قليل من التكلفة (أو لاتوجد أية تكلفة) مرتبطة بحساب معدل الاستثناء الأعلى فإنه يعتقد انه يجب أن يتم حسابه عندما يكون ذلك ممكنا، وبالطبع سيكون من غير الملائم أن يتم سحب أستنتاج إحصائى إذا لم يتم أختيار العينة عشوائيا .

٢- التوثيق الكافى **Adequate Documentation**

من المهم أن يحتفظ المراجع بسجلات كافية للإجراءات المؤداة ، والطرق المستخدمة لأختيار العينة وأداء الأختبارات والنتائج الموجودة فى الأختبارات بالإضافة الى الأستنتاجات التى يتم التوصل اليها ، وهذا التوثيق يعتبر ضروريا كوسيلة لتقييم النتائج المشتركة لكافة الأختبارات وكأساسا للدفاع عن عملية المراجعة إذا مانشأت الحاجة الى ذلك .

ويعتبر التوثيق الكافى هاما على قدر المساواة سواء عند استخدام المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية .

٣- الحاجة الى الحكم المهنى Need for Professional Judgment

عادة ما يتم توجيه أنتقاد ضد أستخدام المعاينة الإحصائية يتمثل فى أنها تخفض من أستخدام الحكم المهنى للمراجع . وقد أوضحت الخطوات الأربعة عشر التى نوقشت فى ذلك الفصل لأداء المعاينة غير الإحصائية أو معاينة الصفات كيف أن ذلك الأنتقاد لامبرر له . فلأغراض التطبيق السليم لمعاينة الصفات ، من الضرورى أن يستخدم المراجع حكمه المهنى عند أداء معظم الخطوات . على سبيل المثال يعتمد أختيار حجم العينة المبدئى بصفة رئيسية على معدل الاستثناء المقبول TER ومعدل المخاطر المقبولة لتقدير مخاطر الرقابة بدرجة منخفضة جدا ARACR بالإضافة الى معدل الأستثناء الأعلى المحسوب EPER . إن أختيار العاملين الأول والثانى يستلزم ممارسة المراجع حكمه المهنى على أعلى مستوى ، بينما يتطلب العامل الثالث إجراء التقدير بعناية . وبالمثل فإن التقييم النهائى لكفاية التطبيق الكامل لمعاينة الصفات متضمنا كفاية حجم العينة يجب ان يتأسس على حكم مهنى على أعلى مستوى.

ملحق (أ)

معيار المراجعة الدولى رقم (٤٠٠)

بعنوان تقديرات المخاطر والرقابة الداخلية

تقدير المخاطر والرقابة الداخلية :

محتويات المعيار :-

	الفقرات
- مقدمة .	(١-١٠)
- المخاطر الحتمية .	(١١-١٢)
- النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية .	(١٣-٢٠)
- مخاطر الرقابة .	(٢١-٣٩)
- العلاقة بين تقييمات المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف .	(٤٠)
- مخاطر المراجعة فى المشروعات الصغيرة .	(٤١-٤٧)
- الإبلاغ عن نقاط الضعف .	(٤٨)
- ملحق - توضيح لعلاقة المتداخلة لمكونات مخاطر الرقابة .	(٤٩)

Risk Assessments and Internal Control (ISA - 400) :

CONTENTS :-

	Paragraphs
Introduction .	1-10
Inherent Risk	11-12
Accounting and Internal Control Systems .	13-20
Control Risk .	21-39
Relationship Between the Assessments of Inherent and Control Risks .	40
Detection Risk .	41-47
Audit Risk in the Small Business .	48
Communication of Weaknesses	49
Appendix: Illustration of Interrelationship of the Components of Audit Risk .	

١٣/١ تقدير المخاطر والرقابة الداخلية

Rick Assessments And Internal Control

Introduction:

1- The purpose of this International Standard on Auditing (ISA) is to establish standards and provide guidance on obtaining an understanding of the accounting and internal control Systems and on audit risk and its components inherent risk, control and detection risk.

2- The auditor should obtain an understanding of the accounting and internal control systems sufficient to plan the audit and develop an effective audit approach. The auditor should use professional judgment to asses audit risk and to design audit procedures to ensure it is reduced to an acceptably low level.

3- "Audit risk " means the risk that the auditor gives an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. Audit risk has three components: inherent risk, control risk and detection risk.

4- " Inherent risk " is the susceptibility of an account balance or class of transactions to misstatement that could be material, individually or when aggregated with misstatements in other balances or classes, assuming that there were no related internal controls.

مقدمة :

١- الغرض من هذا المعيار الدولى للمراجعة هو تحديد معايير وتوفير إرشاد عن الحصول على فهم بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية ، بالإضافة الى مخاطر المراجعة ومكوناتها التى تتضمن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف .

٢- يجب أن يحصل المراجع على فهم كاف بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية حتى يتم تخطيط عملية المراجعة وتطوير مدخل فعال للمراجعة . يجب أن يستخدم المراجع حكمه المهنى لتقييم مخاطر المراجعة بالإضافة الى تصميم إجراءات المراجعة بهدف التأكد من تخفيض تلك المخاطر الى أدنى مستوى مقبول .

٣- يقصد بمخاطر المراجعة أن يعطى المراجع رأى غير ملائم فى عملية المراجعة عندما تكون القوائم المالية محرفة جوهريا ويكون الرأى غير متحفظ . وتتكون مخاطر المراجعة من ثلاثة مكونات هى المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف.

٤- ويقصد "بالمخاطر الحتمية" تلك المخاطر الناتجة عن قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع العمليات لتحريف ملازم سواء كان التحريف جوهريا فرديا فى حد ذاته أو عندما يضاف إلى غيره من تحريفات فى أرصدة حسابات أخرى أو نوع أخرى من العمليات - بافتراض عدم وجود نظم رقابة داخلية محكم .

5- " Control risk " is the risk that a misstatement , that could occur in an account balance or class of transactions and that could be material individually or when aggregated with misstatements in other balances or classes , will not be prevented or detected and corrected on a timely basis by the accounting and internal control systems .

6- "Detection risk " is the risk that an auditor's substantive procedures will not detect a misstatement that exists in an account balance or class of transactions that could be material , individually or when aggregated with misstatements in other balances or classes .

7- " Accounting System ' means the series of tasks and records of an entity by which transactions are processed as a means of maintaining financial records Such systems identify, assemble, analyze, calculate classify, record, summarize and report transactions and other events.

8- " Internal Control system " means all the policies and procedures (internal controls) adopted by the management of an entity to assist in achieving management's objective of ensuring , as far as practicable, the orderly and efficient conduct of its business , including adherence to management policies , the safeguarding of assets, the prevention and detection of fraud and error , the accuracy and completeness of the accounting records, and the timely preparation of reliable financial information . the internal control system extends beyond those matters which relate directly to the functions of the accounting system and comprises:

٥- يقصد بمخاطر الرقابة تلك المخاطر الناتجة عن إمكان حدوث تحريف فى رصيد حساب ما أو فى نوع ما من العمليات والذى قد يكون جوهريا فى حد ذاته أو إذا أضيف إلى غيره من تحريفات فى أرصدة حسابات أخرى ، أو أنواع أخرى من العمليات مع عدم منع وقوع هذا التحريف أو اكتشافه وتصحيحه عن طريق نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى فى الوقت المناسب .

٦- ويقصد بمخاطر الاكتشاف المخاطر الناتجة من أن إجراءات المراجعة التى يقوم بها المراجع لم تكتشف التحريف الموجود فى رصيد حساب ما ، أو نوع ما من العمليات وقد يكون هذا التحريف جوهريا فى حد ذاته أو إذا أضيف إلى غيره من التحريفات فى أرصدة حسابات أخرى أو أنواع أخرى من العمليات .

٧- يقصد بالنظام المحاسبى سلسلة الوظائف والسجلات التى تتبعها المنشأة بهدف تشغيل العمليات التى قامت بها كوسيلة للحفاظ على سجلات مالية ، تهدف تلك النظم الى تحديد وتجميع وتحليل وتبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية والأحداث الأخرى .

٨- يقصد " بنظام الرقابة الداخلية " كل السياسات والإجراءات التى تتبعها الإدارة للمساعدة فى تحقيق أهدافها وضمان سير العمل طبقا لسياسات الإدارة بما فى ذلك حماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية والإعداد المناسب للبيانات المالية التى يمكن الاعتماد عليها . أن نظام الرقابة الداخلية يمتد إلى أبعد من هذه الأمور التى تتعلق مباشرة بوظائف النظام المحاسبى ليشمل :

(أ) " بيئة الرقابة " يقصد بها الاتجاه العام وإدراك وتصرفات الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلى وأهميته فى المنشأة . أن بيئة الرقابة لها تأثير على مدى فاعلية إجراءات الرقابة المحددة . وأن وجود بيئة فعالة للرقابة على سبيل المثال بيئة رقابة بإستخدام أسلوب محكم للموازنات التخطيطية بالإضافة للمراجعة الداخلية الفعالة يمكن أن يعزز فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ككل ومع ذلك فإن بيئة هيكلية للرقابة لا تضمن وحدها فعالية نظام الرقابة الداخلية . وتشمل العوامل التى تنعكس فى هيكل الرقابة على الاتى:-

- وظيفة مجلس الإدارة ولجانه .
- فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها .
- الهيكل التنظيمى للمنشأة وطرق تعيين السلطات وتحديد نطاق المسئوليات.
- نظام رقابى للإدارة بما فى ذلك مهمة المراجعة الداخلية ، وإجراءات وسياسات الموظفين وفصل الوظائف .

(ب) إجراءات مدى الالتزام : وهى تعنى السياسات والإجراءات بالإضافة إلى بيئة الرقابة التى وضعتها الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة ، وتشمل إجراءات مدى الالتزام بالرقابة ما يلى :-

- إعداد التقارير والفحص والتصديق على المطابقات .
- فحص مدى دقة السجلات المحاسبية .
- الرقابة على تطبيقات وبيئة أنظمة التشغيل الإلكترونى للمعلومات عن طريق الرقابة على :
  - التغيرات التى تحدث فى برامج الكمبيوتر .
  - الدخول إلى ملفات البيانات .

(a)" the control environment " which means the overall attitude, awareness and actions of directors and management regarding the internal control system and its importance in the entity . The control environment has an effect on the effectiveness of the specific control procedures . A strong control environment for example , one with tight budgetary controls and an effective internal audit , can significantly complement specific control procedures. However, a structure environment dose not , by itself, ensure the effectiveness of the internal control system . Factors reflected in the control environment include :

- The function of the board of directors and its committees .
- Management's philosophy and operating style .
- The entity's organizational structure and methods of assigning authority and responsibly .
- Management's control system including the internal audit function, personnel policies and procedures and segregation of duties .

(b)" control procedures " which means those policies and procedure in addition to the control environment which management has established to achieve the entity's specific objectives, Specific control procedures include :

- Reporting , reviewing and approving reconciliations .
- Checking the arithmetical accuracy of the records.
- Controlling applications and environment of computer information systems , for example by establishing controls over :
  - changes to computer programs .
  - access to data files.

- Maintaining and reviewing control accounts and trial balances.
- Approving and controlling of documents.
- Comparing internal data with external sources of information.
- Comparing the results of cash, security and inventory counts with accounting records.
- Limiting direct physical access to assets and records.
- Comparing and analyzing the financial results with budgeted amounts.

9- In the audit of financial statements, the auditor is only concerned with those policies and procedures within the accounting and internal control systems that are relevant to the financial statement.

The understanding of relevant aspects of the accounting and internal control systems, together with the inherent and control risk assessments and other considerations, will enable the auditor to:

(a) identify the types of potential material misstatements that could in the financial statements:
(b) consider factors that affect the risk of material misstatements and
(c) design appropriate audit procedures.

10- When developing the audit approach, the auditor considers the preliminary assessment of control risk (in conjunction with the assessment of inherent risk) to determine the appropriate detection risk to accept for the financial statement assertions and to determine the nature, timing and extent of substantive procedures for such assertions.

- حفظ وفحص حسابات المراقبة وموازين المراجعة .
- التصديق والرقابة على المستندات .
- المقارنة بين البيانات الداخلية والمعلومات التى تم الحصول عليها من مصادر خارجية.
- المقارنة بين نتيجة جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون، والسجلات المحاسبية .
- وضع حدود على الدخول المباشر إلى الأصول والسجلات .
- تحليل النتائج المالية ومقارنتها بالقيم المقدرة بالموازنة .

٩- عند مراجعة القوائم المالية يهتم المراجع فقط بتلك السياسات والإجراءات داخل النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية التى تعتبر ملائمة للقوائم المالية ، أن إلمام المراجع بالجوانب المناسبة فى النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية بما فى ذلك تقديره لمخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية وغيرها من الاعتبارات الأخرى ، سيمكن المراجع من :-

(أ) تحديد أنواع التحريفات الجوهرية التى يتوقع حدوثها فى القوائم المالية .
(ب) مراعاة العوامل التى تؤثر على مخاطر وجود التحريفات الجوهرية .
(ج) تصميم إجراءات مراجعة مناسبة .

١٠- عندما يتم تطوير مدخل المراجعة يجب على المراجع أن يأخذ فى الاعتبار التقدير المبدئى لمخاطر الرقابة إلى جانب تقدير المخاطر الحتمية وذلك لتحديد المخاطر الملائمة لقبول التأكيدات الواردة فى القوائم المالية ، بالإضافة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق من هذه التأكيدات .

المخاطر الحتمية :

١١- عند تطوير الخطة العامة للمراجعة ، يجب أن يقوم المراجع بتقدير المخاطر الحتمية على مستوى القوائم المالية . وعند تطوير برنامج المراجعة . يجب عليه أن يربط بين تقديره للمخاطر على مستوى القوائم المالية وتقديره للمخاطر على مستوى أرصدة الحسابات الجوهرية وأنواع العمليات أو يفترض أن المخاطر الحتمية الخاصة بالتأكيد تعتبر مرتفعة .

١٢- ولكى يستطيع المراجع القيام بعملية التقدير فإنه يجب أن يستخدم حكمة الشخصى لتقييم عوامل كثيرة منها على سبيل المثال :-

على مستوى القوائم المالية :

- نزاهة الإدارة .
- معرفة وخبرة الإدارة والتغيرات التى حدثت فى الإدارة أثناء الفترة ، فعلى سبيل المثال عدم وجود الخبرة قد يؤثر على إعداد القوائم المالية للمنشأة .
- الضغوط غير العادية على الإدارة ، مثل الظروف التى قد تدفع الإدارة مسبقا إلى تحريف القوائم المالية ، مثل الصناعة التى مرت بعدد من حالات الفشل أو وجود منشأة تفتقد رأس المال الكافى للاستمرار فى عملياتها .
- طبيعة نشاط المنشأة ، مثل التقادم التكنولوجى فى صناعة المنتجات أو تقديم الخدمات ، تعقد الهيكل الرأسمالى ، جوهرية الأطراف المرتبطة ، وعدد المواقع والانتشار الجغرافى لتسهيلات الإنتاج .
- العوامل التى تؤثر على نشاط المنشأة مثل الظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ، والتغيرات التى تحدث فى التكنولوجيا ، طلب المستهلك والممارسات المحاسبية الشائعة بالصناعة .

Inherent Risk

11- In developing the overall audit plan, the auditor should assess inherent risk at the financial statement level. In developing the audit program, the auditor should relate such assessment to material account balances and classes of transactions at the assertion level, or assume that inherent risk is high for the assertion.

12- To assess inherent risk, the auditor uses professional judgment to evaluate numerous factors , examples of which are .

At the financial Statement Level :

- The integrity of management .
- Management experience and knowledge and changes in management during the period, for example , the inexperience of management may affect the preparation of the financial statements of the entity .
- Unusual pressures on management , for example circumstances that might predispose management to misstate the financial statements , such as the industry experiencing a large number of business failures or an entity that lacks sufficient capital to continue operations.
- The nature of the entity's business , for example , the potential for technological obsolescence of its products and services, the complexity of its capital structure, the significance of related parties and the number of locations and geographical spread of its production facilities .
- Factors affecting the industry in which the entity operates, for example , economic and competitive conditions as identified by financial trends and ratios, and changes in technology, consumer demand and accounting practices common to the industry.

At the Account Balance and Class of Transactions Level :

- Financial statement accounts likely to be susceptible to misstatement, for example, accounts which required adjustment in the prior period or which involve a high degree of estimation.
- The complexity of underlying transactions and other events which might require using the work of an expert.
- The degree of judgment involved in determining account balances.
- Susceptibility of assets to loss or misappropriation, for example, assets which are highly desirable and movable such as cash.
- The completion of unusual and complex transactions, particularly at or near period end.
- Transactions not subjected to ordinary process.

Accounting and Internal Control Systems :

13- Internal controls relating to the accounting system are concerned with achieving objectives such as.

- Transactions are executed in accordance with management's general or specific authorization.
- All transactions and other events are promptly recorded in the correct amount, in the appropriate accounts and in the proper accounting period so as to permit preparation of financial statements in accordance with an identified financial reporting framework.
- Access to assets and records in permitted only in accordance with management's authorization.
- Recorded assets are compared with the existing assets at reasonable intervals and appropriate action is taken regarding any differences.

على مستوى رصيد الحساب ومستوى نوع العمليات:

- حسابات القوائم المالية التى يحتمل أن تتعرض للتحريف مثل : الحسابات التى تحتاج إلى تسوية فى الفترة السابقة أو التى تحتوى على درجة عالية من التقدير .
- تعقد العمليات والأحداث الأخرى التى يمكن أن تحتاج إلى عمل خبير
- قابلية تعرض الأصول إلى الخسارة أو الاختلاس ، كالأصول التى يمكن نقلها مثل النقدية .
- درجة الحكم الشخصى المرتبطة بتحديد أرصدة الحسابات .
- اكتمال العمليات المعقدة وغير العادية وخاصة عند أو قرب نهاية الفترة .
- العمليات التى لا تخضع للتشغيل العادى .

الأهداف المرجوة من ربط النظام المحاسبى بأنظمة الرقابة الداخلية :

١٣- يتم ربط أنظمة الرقابة الداخلية بالنظام المحاسبى لتحقيق مجموعة الأهداف التالية :

أ- تنفيذ العمليات وفقا للترخيص العام أو المحدد للإدارة .

ب- تسجيل كل العمليات والأحداث الأخرى بقيمتها الصحيحة وفى حساباتها المناسبة وفى الفترة المحاسبية الصحيحة ، وذلك لإعداد القوائم المالية طبقا لسياسات إعداد التقرير المالى المقررة .

ج- الوصول إلى السجلات والأصول طبقا لترخيص الإدارة فقط .

د- مطابقة الأصول المسجلة بالأصول القائمة مع اتخاذ الإجراءات اللازمة فى حالة وجود اختلافات.

القيود الحتمية على أنظمة الرقابة الداخلية :

١٤-لا تستطيع الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية أن تمد الإدارة بأدلة إثبات حاسمة لتحقيق أهدافها وذلك بسبب بعض القيود الحتمية مثل:

- المتطلب العادى للإدارة بأن يكون نظام الرقابة الداخلية مجديا اقتصاديا بمعنى أن تكون تكلفته تزيد مع حجم العوائد المتوقعة.
- يتم توجيه معظم أنظمة الرقابة الداخلية إلى عمليات روتينية (عادية) وليس الى العمليات غير الروتينية .
- إمكانية الخطأ البشرى بسبب الإهمال والشرود الذهنى أو الخطأ فى الحكم أو سوء استيعاب التعليمات .
- إمكانية التحايل على نظم الرقابة الداخلية عن طريق تواطؤ فرد من أفرد الإدارة أو موظف مع أطرف من خارج أو داخل المنشأة .
- إحتمال سوء استخدام الفرد المسئول عن الرقابة الداخلية لهذه المسئولية مثل أن يقوم عضو من أعضاء الإدارة بتخطى الرقابة الداخلية .
- إحتمال عدم كفاية الإجراءات بسبب تغير فى الظروف أو الالتزام بإجراءات قد يحدث لها تدهور.

دراسة النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية :

١٥-عند الحصول على فهم بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة ، يحصل المراجع على معرفة بتصميم تلك النظم وتشغيلها . على سبيل المثال قد يقوم المراجع بأداء إختبار السير خلال النظام بهدف تتبع بضعة عمليات خلال النظام المحاسبى. وعندما تكون العملية المختارة تسير بشكل نمطى وعادى خلال النظام فإن ذلك الإجراء قد يتم التعامل معه كجزء من إختبار الإلتزام بالرقابة الداخلية ، إن طبيعة ونطاق إختبار السير الذى يؤدى عن طريق المراجع لا يوفر فى حد ذاته دليل إثبات مراجعة ملائم وكاف لتدعيم تقييم المخاطر التى تقل عن التقدير المرتفع .

Inherent Limitations Internal Controls :

14- Accounting and internal control systems cannot provide management with conclusive evidence that objectives are reached because of inherent limitations. Such limitations include:

- Management's usual requirement that the cost of an internal control does not exceed the expected benefits to be derived .
- Most internal controls tend to be directed at routine transactions rather than non-routine transactions.
- The potential for human error due to carelessness, distraction, mistakes of judgment and misunderstanding of instructions.
- The possibility of circumvention of internal controls through the collusion of a member of management or an employee with parties outside or inside the entity.
- The possibility that a person responsible for exercising an internal control could abuse that responsibility , for example, a member of management overriding an internal control .
- The possibility that procedures may become inadequate due to changes in condition, and compliance with procedures may deteriorate .

Understanding the Accounting and Internal Control Systems :

15- when obtaining an understanding of the accounting and internal control systems to plan the audit, the auditor obtains a knowledge of the design of the accounting and internal control systems, and their operation. For example, an auditor may perform a " walk-through" test that is, tracing a few transactions through the accounting system. When the transaction selected are typical of those transactions that pass through the system, this procedure may be treated as part of the test of control, the nature and extent of walk-through tests performed by the auditor are such that they alone would not provide sufficient appropriate audit evidence to support a risk assessment which is less than high.

16- The nature, timing and extent of the procedures performed by the auditor to obtain an understanding of the accounting and internal control systems will vary with . among other things.
- The size and complexity of the entity and of its computer system.
- Materiality considerations.
- The type of internal controls involved.
- The nature of the entity's documentation of specific internal controls.
- The auditor's assessment of inherent risk.

17- Ordinarily, the auditor's understanding of the accounting and internal control systems significant to the audit is obtained through previous experience with the entity and is supplemented by.
(a) Inquiries of appropriate management. Supervisory and other personnel at various organizational levels within the entity, together within the entity, together with reference to documentation. Such as procedures manual, job descriptions and flow charts.
(b) Inspection of documents and recoded by the accounting and internal control systems and.
(c) Observation of the entity's activities and operations, including observation of the organization of computer operations, management personnel and the nature of transaction processing.

Accounting System :

18- The auditor should obtain an understanding of the accounting system sufficient to identify and understand:
(a) Major classes of transactions in the entity's operations;
(b) How such transactions are initiated;

١٦- إن طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات المؤداة عن طريق المراجع للحصول على فهم بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية سوف تتباين باختلاف :
أ- حجم ومدى تعقيد المنشأة ونظامها الإلكتروني .
ب- اعتبارات الأهمية النسبية .
ج- نوع نظم الرقابة الداخلية ذات الصلة .
د- طبيعة توثيق الإدارة لبعض أنظمة الرقابة الداخلية المحددة .
هـ- تقدير مراقب الحسابات للمخاطر الحتمية.

١٧-وعموما فأن مفهوم المراجع للنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية الضروري لعملية المراجعة يتم الحصول عليه عن طريق خبرته السابقة بالمنشأة إلى جانب :-
أ- الاستفسارات من الإدارة ، والمشرفين والموظفين الآخرين على مختلف المستويات التنظيمية داخل المنشأة إلى جانب الرجوع إلى الوثائق مثل دليل الإجراءات وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق .
ب- فحص المستندات والسجلات التى أنشأها النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية.
ج- ملاحظة عمليات وأنشطة المنشأة بما فى ذلك ملاحظة تنظيم عمليات الكمبيوتر ، وموظفى الإدارة وطبيعة تشغيل العمليات.

دراسة النظام المحاسبي :

١٨-يجب على المراجع أن يحصل على فهم بالنظام المحاسبى بشكل كافى حتى يستطيع أن يفهم ويحدد :-
أ- مجموعة العمليات الرئيسية التى تقوم بها المنشأة .
ب- كيف بدأت هذه العمليات .

(c) Significant accounting records' supporting documents and accounts in the financial statement and

(d) The accounting and financial reporting process from the initiation of significant transactions and other events to their inclusion in the financial statements.

ج- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات والحسابات الواردة فى القوائم المالية .

د- عملية إعداد التقارير المالية والمحاسبية - من بداية العمليات المهمة والأحداث الأخرى حتى إدخالهم فى القوائم المالية .

دراسة ظروف الرقابة :

Control Environment :

بيئة الرقابة :

19- The auditor should obtain an understanding of control environment sufficient to assess directors and management's attitudes, awareness and actions regarding internal control and their importance in the entity.

١٩-يجب على المراجع أن يفهم بيئة الرقابة بشكل كافى بهدف تقييم اتجاهات ووعى وأفعال الإدارة بالنسبة لنواحى الرقابة الداخلية وأهميتها فى المنشأة .

Control Procedures :

إجراءات الرقابة :

20-The auditor should obtain an understanding of the control procedures sufficient to develop the audit plan. In obtaining this understanding the auditor would consider knowledge about the presence or absence of control procedures obtained from the understanding of the control environment and accounting system in determining whether any additional understanding of control procedures in necessary . Because control procedures are integrated with the control environment and the accounting system, as the auditor obtains an understanding of the control environment and the accounting system some knowledge about control procedures is also likely to be obtained, for example, in obtaining an understanding of the accounting system pertaining to cash, the auditor ordinarily becomes aware of whether bank accounts are reconciled. Ordinarily, development of the overall audit plan dose not require an understanding of control procedures for every financial statement assertion in each count balance and transaction class.

٢٠-يجب على المراجع أن يحصل على فهم بإجراءات الرقابة بشكل كافى لتطوير خطة المراجعة . عند الحصول على ذلك الفهم فإن المراجع يتعين أن يكون على علم بوجود أو غياب إجراءات الرقابة التى حصل عليها عن طريق دراسته لبيئة الرقابة والنظام المحاسبى، وبذلك يستطيع أن يحدد ما إذا كان يحتاج إلى معلومات إضافية تساعده فى دراسة إجراءات الرقابة . فعلى سبيل المثال: عندما يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبى المتعلق بالنقدية ، فهو عادة ما يكون على دارية بما إذا كانت حسابات البنوك قد تمت مطابقتها وعادة فأن تطوير الخطة العامة للمراجعة لا يتطلب فهم إجراءات الرقابة لكل التأكيدات التى وردت فى القوائم المالية لكل رصيد حساب أو مجموعة عمليات .

Control Risk :

Preliminary Assessment of Control Risk :

21- The preliminary assessment of control risk is the process of evaluating the effectiveness of an entity's accounting and internal control systems in preventing or detecting and correcting material misstatements. There will always be some control risk because of the inherent limitations of any accounting and internal control system.

22- After obtaining an understanding of the accounting and internal control systems, the auditor should make a preliminary assessment of control risk, at the assertion level , for each material account balance or class of transactions.

23- The audit ordinarily assesses control risk at a high level for some or all assertions when:

(a) the entity's accounting and internal control systems are not effective or

(b) evaluating the effectiveness of the entity's accounting and internal control systems would not be efficient.

24- the preliminary assessment of control risk for a financial statement assertion should be high unless the auditor :

(a) is able to identify internal controls relevant to the assertion which are likely to prevent or detect and correct a material misstatement and .

(b) plans to perform tests of control to support the assessment.

التقدير المبدئى لمخاطر الرقابة :

٢١-يقصد " بالتقدير المبدئى لمخاطر الرقابة بأنه عبارة عن " عملية تقييم فعالية النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية فى المنشأة فى منع واكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية ، وهناك دائما بعض مخاطر الرقابة بسبب وجود بعض القيود الملازمة للنظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية .

٢٢-بعد الحصول على فهم بالنظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية ، يجب على المراجع أن يقوم بعمل تقدير مبدئى لمخاطر الرقابة عند مستوى كل تأكيد ، وعلى كل رصيد من أرصدة الحسابات المهمة وكل عملية من العمليات .

٢٣-عادة ما يقوم المراجع بتقدير مخاطر الرقابة على مستوى مرتفع بالنسبة لبعض أو كل التأكيدات عندما :-

أ - يكون النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية فى المنشأة غير فعالة .

ب- يكون تقييم مدى كفاءة النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية فى المنشأة غير كفء .

٢٤-يجب أن يكون التقدير المبدئى لمخاطر الرقابة فى القوائم المالية على درجة عالية إذا لم :-

أ - يتمكن المراجع من تحديد نظم الرقابة الداخلية المناسبة للتأكيد التى من المحتمل أن تقوم بمنع واكتشاف وتصحيح التحريف.

ب- يقوم المراجع بوضع خطة لأداء إجراءات مدى الالتزام لتدعيم التقدير .

Documentation of Understanding and Assessment of Control Risk :

25- The auditor should document in the audit working papers:
(a) The understanding obtained of the entity's accounting and internal control systems ; and
(b) The assessment of control risk. When control risk is assessed at less than high, the auditor would also document the basis for the conclusions

26- Different techniques may be used to document information relating to accounting and internal control systems. Selection of a particular technique is a matter for the auditor's judgment Common techniques , used alone or in combination, are narrative descriptions, questionnaires, check lists and flow charts. The form and extent of this documentations is influenced by the size and complexity of the entity and the nature of the entity's accounting and internal central systems. Generally, the more complex the entity's accounting and internal control systems and the more extensive the auditor's procedures, the more extensive the auditor's documentation will need to be.

Test of Control :

27- Test of control are performed to obtain audit evidence about the effectiveness of the :
(a) Design of the accounting and internal control systems, that is, whether they are suitably designed to prevent or detect and correct material misstatements : and
(b) Operation of the internal controls throughout the period.

توثيق فهم وتقدير مخاطر الرقابة

٢٥-يجب أن يوثق المراجع فى أوراق العمل ما يأتى :-
أ - الفهم الذى حصل عليه من النظام المحاسبى ونظم الرقابة الداخلية .
ب- تقدير مخاطر الرقابة . يتعين على المراجع توثيق الأساس الذى بنى عليه نتائجه عندما يكون تقدير مخاطر الرقابة على مستوى منخفض وليس على مستوى عالى .

٢٦-هناك أساليب مختلفة لتوثيق المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية ، واختيار أسلوب معين مسألة متروكة لحكم مراقب الحسابات الشخصى . والأساليب الشائعة سواء كانت تستخدم على حدة أو مجتمعه مع بعضها هى :- المذكرات الوصفية المكتوبة ، وخرائط التدفق ، وقوائم الاستقصاء ، وتوصيف قوائم الفحص .
أن شكل ونطاق التوثيق يتأثر بحجم ومدى تعقد المنشأة بالإضافة إلى طبيعة النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية ، وعامة كلما زاد تعقد النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة كلما زادت الإجراءات التى يقوم بها المراجع ، وبالتالى كلما زادت الحاجة إلى تكثيف التوثيق الذى يقوم به المراجع .

إختبار مدى الالتزام:

٢٧- يتم أداء إختبارات مدى الالتزام للحصول على دليل إثبات حول فعالية:
أ - تصميم النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية بدرجة تساعد على منع واكتشاف وتصحيح التحريفات .
ب- كيفية تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية فى خلال الفترة .

28- Some of the procedures performed to obtain the understanding of the accounting and internal control systems may not have been specifically planned as tests of control but may provide audit evidence about the design and operation of internal controls relevant to certain assertions and , consequently , server as tests of control. For example , in obtaining the understanding of the accounting internal control systems pertaining to cash , the auditor may have obtained audit evidence about the effectiveness of the bank reconciliation process though inquiry and observation .

٢٨- أن بعض الإجراءات التى تم أداؤها لدارسة النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية لا يتم التخطيط لها مثلما يحدث لإجراءات مدى الالتزام ، وبالرغم من ذلك فأنها قد تقدم أدلة إثبات عن كفاءة التصميم والتشغيل لأنظمة الرقابة الداخلية ، وبناء عليه فهى تقوم بنفس مهمة إجراءات مدى الالتزام ، فمثلا فى ظل دراسة النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالنقدية ، قد يحصل المراجع على دليل إثبات عن كفاءة عملية المطابقة فى البنوك عن طريق الاستفسار والملاحظة .

29- When the auditor concludes that procedures performed to obtain the understanding of the accounting and internal control systems also provide audit evidence about the suitability of design and operating effectiveness of policies and procedures relevant to a particular financial statement assertion the auditor may use that audit evidence, provided it is sufficient , to support a control risk assessment at less than a high level .

٢٩- وعندما يستنتج المراجع أن الإجراءات التى قام بها لدارسة النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية يمكنها تقديم دليل إثبات عن مدى ملائمة فعالية سياسات وإجراءات التصميم والتشغيل التى تتناسب مع تأكيد معين فى القوائم المالية فأنه يستخدم هذا الدليل بشرط أن يكون كافى لتعزيز تقديره عن مخاطر الرقابة على مستوى أقل من المستوى المرتفع .

30- Tests of control may include :

- Inspection of documents supporting transactions and other events to gain audit evidence that internal controls have operated properly, for example, verifying that a transaction has been authorized.
- Inquiries about, and observation of , internal control which leave no audit trail , for example, determining who actually performs each function not merely who is supposed to perform it.
- Reperformance of internal controls, for example, reconciliation of bank accounts, to ensure they were correctly performed by the entity.

٣٠- قد تشتمل إجراءات مدى الالتزام على :-

أ- فحص الوثائق التى تدعم العمليات والأحداث الأخرى للحصول على دليل يثبت سلامة تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية ، مثل التحقق من ترخيص العمليات والتصديق عليها .

ب- الملاحظة والاستفسار عن أنظمة الرقابة الداخلية التى لا تترك أية مسار للمراجعة مثل أن تحديد من الذى يقوم بأداء كل وظيفة فعلا ليس مجرد الشخص الذى من المفترض أن يقوم بها .

ج- إعادة أداء إجراءات الرقابة الداخلية ، مثل مطابقة حسابات البنوك للتأكد من أن المنشأة قد قامت فعلا بأدائها .

٣١- ويجب أن يحصل مراقب الحسابات على دليل إثبات من خلال إختبارات مدى الالتزام وذلك لتعزيز أى تقدير لمخاطر الرقابة التى تقل عن المستوى المرتفع . وكلما انخفض تقدير مخاطر الرقابة ، كلما زاد التدعيم الذى يحصل عليه مراقب الحسابات من فعالية تصميم وتشغيل النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية.

31- The auditor should obtain evidence through tests of control to support any assessment of control risk which is less than high. The lower the assessment of control risk, the more support the auditor should obtain that accounting and internal control systems are suitably designed and operating effectively .

٣٢- وعند الحصول على دليل إثبات عن مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية ، يجب أن يضع مراقب الحسابات فى الإعتبار إلى أى مدى تم تطبيق هذه الأنظمة خلال الفترة، من الذى قام بتطبيقها – أن مفهوم التشغيل الفعال يشير إلى إمكانية حدوث بعض الانحرافات ، وقد ينتج الانحراف عن أنظمة الرقابة المذكورة أعلاه بسبب بعض العوامل مثل التغيرات فى الموظفين الرئيسيين ، والتذبذبات الموسمية المهمة فى حجم العمليات ، والأخطاء البشرية ، وعلى مراقب الحسابات عند اكتشاف الانحرافات أن يقوم بالاستفسار عن تلك الأمور وخاصة التوقيت الذى حدث فيه تغير الموظفين فى وظائف الرقابة الداخلية الرئيسية ، ثم يتأكد مراقب الحسابات أن إختبارات مدى الالتزام قد قامت بتغطية هذه الفترة بشكل ملائم .

32- when obtaining audit evidence about the effective operation of internal controls, the auditor considers how they were applied, the consistency with which they were applied during the period and by whom they were applied The concept of effective operation recognizes that some deviations may have occurred Deviations from prescribed controls may be caused by such factors as changes in key personnel, significant seasonal fluctuations in volume of transactions and human error. When deviations are detected the auditor makes specific inquiries regarding these matters, particularly the timing of staff changes in key internal control functions. The auditor then ensures that the tests of control appropriately cover such a period of change or fluctuation .

٣٣- فى ظل بيئة نظم التشغيل الإلكترونى للمعلومات، لا تتغير أهداف إختبارات مدى الالتزام عن تلك الأهداف الواردة فى نظام التشغيل اليدوى ، إلا أنه قد يحدث أن تتغير بعض إجراءات المراجعة، قد يجد مراقب الحسابات أنه من الضرورى ، أو قد يفضل استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الإلكترونى مثل المراجعة الإلكترونية أو البيانات الاختبارية المستخدمة لأغراض المراجعة .

33- In a computer information systems environment, the objectives of tests of control do not change from those in a manual environment however, some audit procedures may change. The auditor may find it necessary, or may prefer, to use computer – assisted audit techniques. The use of such techniques, for example, file interrogation tools or audit test data, may be appropriate when the accounting and internal control systems provide no visible evidence documenting the performance of internal controls which are programmed into a computerized accounting system .

34- Based on the results of the tests of control , the auditor should evaluate whether the internal controls are designed and operating as contemplated in the preliminary assessment of control risk. The evaluation of deviations may result in the auditor concluding that the assessed level of control risk needs to be revised . In such cases , the auditor would modify the nature, timing and extent of planned substantive procedures .

٣٤-يجب أن يقوم مراقب الحسابات بناء على النتائج التى حصل عليها من إختبار مدى الإلتزام بتقييم ما إذا كانت إجراءات مدى الالتزام قد تم تصميمها وتشغيلها طبقا لما هو وارد فى التقدير المبدئى لمخاطر الرقابة . وقد يؤدى تقييم الانحرافات إلى حاجة مراقب الحسابات لتعديل تقدير مستوى مخاطر الرقابة. وفى هذه الحالة قد يعدل مراقب الحسابات طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق الأساسية التى تم تخطيطها .

Quality and Timeliness of Audit Evidence :

جودة وتوقيت دليل الإثبات :

35- Certain types of audit evidence obtained by the auditor are more reliable than others. Ordinarily, the auditor's observation provides more reliable audit evidence than merely making inquiries, for example, the auditor might obtain audit evidence about the proper segregation of duties by observing the individual who applies a control procedure or by making inquiries of appropriate personnel. However audit evidence obtained by some test of control, such as observation, pertains only to the point time at which the procedure was applied. The auditor may decide, therefore, to supplement these procedures with other tests of control capable of providing audit evidence about other periods of time .

٣٥-هناك بعض الأدلة التى يحصل عليها مراقب الحسابات والتى يمكن الوثوق فيها أكثر من غيرها ، فعادة الدليل الذى حصل عليه مراقب الحسابات بواسطة الملاحظة يمكن الوثوق به أكثر من الدليل الذى حصل عليه من طريق الاستفسار ، فعلى سبيل المثال قد يحصل مراقب الحسابات على دليل إثبات عن الفصل المناسب للوظائف بواسطة ملاحظة الفرد المسئول عن تطبيق إجراء أو بواسطة الاستفسار من الموظفين المناسبين . إلا أن الدليل الذى يتم الحصول عليه عن طريق بعض إجراءات مدى الالتزام مثل الملاحظة ينطبق على الوقت الذى حدث فيه تطبيق هذه الإجراء . وبذلك قد يقرر مراقب الحسابات إضافة هذه الإجراءات مع إجراءات مدى الالتزام الأخرى القادرة على تقديم دليل الإثبات عن فترات أخرى .

٣٦- عند تحديد دليل الإثبات المناسب لتدعيم نتائج مخاطر الرقابة ، قد يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره دليل الإثبات الذي حصل عليه في عمليات المراجعة السابقة ، وعند استمرار المهمة سيكون مراقب الحسابات على دراية بالنظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية خلال العمل الذي تم أداؤه سابقا ، إلا أنه سيحتاج إلى تحديث المعلومات التي حصل عليها مع الحاجة إلى الحصول على أدلة جديدة عن أي تغييرات تكون قد حدثت في أنظمة الرقابة .

وقبل الاعتماد على الإجراءات المؤداة في عمليات المراجعة السابقة ، يجب أن يحصل مراقب الحسابات على دليل يؤكد هذا الاعتماد .

ويجوز لمراقب الحسابات أن يحصل على دليل عن طبيعة وتوقيت التغييرات التي حدثت في النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة منذ تنفيذ هذه الإجراءات ، كما يجوز له أن يقوم بتقييم أثرهم على مدى اعتماده على هذا الدليل ، وكلما مر الوقت على أداء مثل هذه الإجراءات كلما قل مستوى التأكد الناتج عن ذلك .

٣٧- يجب أن يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره ما إذا كانت أنظمة الرقابة تم تطبيقها طول الفترة.

وإذا تم تطبيق أنظمة رقابة مختلفة في أوقات مختلفة خلال الفترة يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في اعتباره كل نظام على حده ، كما أن تعطل أنظمة الرقابة لبعض الوقت خلال المدة يتطلب اعتبارات معينة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المتبعة في العمليات والأحداث الأخرى لهذه الفترة .

وقد يقوم مراقب الحسابات بأداء بعض إجراءات مدى الالتزام خلال زيارة مؤقتة قبل نهاية الفترة ، إلا أنه لا يستطيع الاعتماد على نتائج هذه الإجراءات دون مراعاة الحاجة إلى الحصول على أدلة أخرى متعلقة بالمدة المتبقية في الفترة .

36- In determining the audit evidence to support a conclusion about control risk, the auditor may consider the audit evidence obtained in prior audits . In a continuing engagement, the auditor will be aware of the accounting and internal control systems through work carried out previously but will need to update the knowledge gained and consider the need to obtain further audit evidence of any changes in control. Before relying on procedures performed in prior audits, the auditor should obtain audit evidence which supports this reliance. The auditor would obtain audit evidence as to the nature , timing and extent of any changes in the entity's accounting and internal control systems since such procedures were performed and assess their impact on the auditor's intended reliance . The longer the time elapsed since the performance of such procedures the less assurance that may result.

37- The auditor should consider whether the internal controls were in use throughout the period. If substantially different controls were used at different times during the period, the auditor would consider each separately. A breakdown in internal controls for a specific portion of the period requires separate consideration of the nature, timing and extent of the audit procedures to be applied to the transactions and other events of that period .

38- The auditor may decide to perform some tests of control during an interim visit in advance of the period end. However, the auditor cannot rely on the results of such tests without considering the need to obtain further audit evidence relating to the remainder of the period. Factors to be considered include:

- The results of the interim tests.
- The length of the remaining period.
- Whether any changes have occurred in the accounting and internal control systems during the remaining period.
- The nature and amount of the transactions and other events and the balances involved.
- The control environment, especially supervisory controls.
- The substantive procedures which the auditor plans to carry out.

Final Assessment of Control Risk:

39- before the conclusion of the audit, based on the results of substantive procedures and other audit evidences obtained by the auditor, the auditor should consider whether the assessment of control risk is confirmed.

Relationship Between Assessments of Inherent and Control Risks:

40- Management often reacts to inherent risk situations by designing accounting and internal control systems to prevent or detect and correct misstatements and therefore, in many cases, inherent risk and control risk are highly interrelated, in such situations, if the auditor attempts to assess inherent and control risks separately, there is a possibility of inappropriate risk assessment. As a result, audit risk may be more appropriation determined in such situations by making a combined assessment.

٣٨-وعموما فأنه يجب مراعاة العوامل التالية عند قيام مراقب الحسابات بإجراءات مدى الالتزام :-

- نتائج الزيارات الدورية .
- طول المدة المتبقية .
- إذا كانت هناك تغييرات حدثت فى النظام المحاسبى وأنظمة الرقابة الداخلية خلال المدة المتبقية .
- طبيعة وحجم العمليات والأحداث الأخرى والأرصدة المتعلقة بها .
- ظروف الرقابة وخاصة نظم الرقابة الإشرافية .
- إجراءات التحقق الأساسية التى يخطط مراقب الحسابات لتنفيذها .

التقدير النهائى لمخاطر المراجعة :

٣٩-قبل إتمام عملية المراجعة بناء على نتائج إجراءات التحقق الأساسية وأدلة الإثبات الأخرى التى حصل عليها مراقب الحسابات، يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ فى الاعتبار ما إذا كان تقدير مخاطر الرقابة قد تم التصديق عليه .

العلاقة بين تقديرات المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة

٤٠-غالبا ما يكون رد فعل الإدارة على مواقف المخاطر الحتمية عن طريق تصميم نظام محاسبى وأنظمة رقابة داخلية بغرض منع واكتشاف وتصحيح التحريفات ، ولذلك ففى بعض الحالات قد تكون كل من المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة متلازمتان ويكمل كل منهما الآخر . وفى هذه الحالة ، إذا حاول مراقب الحسابات أن يقدر المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة كلا على حدة، فأن ذلك يؤدى إلى تقدير غير مناسب للمخاطر ، ونتيجة لذلك فالأفضل أن يقوم مراقب الحسابات بالتقدير المشترك للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة معا دون الفصل بينهما فى مثل تلك المواقف .

Detection Risk :

41- the level of detection risk relates directly to the auditor's substantive procedures. The auditor's control risk assessment, together with the inherent risk assessment, influences the nature, timing and extent of substantive procedures to be performed to reduce detection risk, and therefore audit risk to an acceptably low level. Some detection risk would always be present even if an auditor were to examine 100 percent of the account balance or class of transactions because, for example, most audit evidence is persuasive rather than conclusive.

42- The auditor should consider the assessed levels of inherent and control risks in determining the nature , timing and extent of substantive procedures required to reduce audit risk to an acceptably low level in this regard the auditor would consider :

(a) the nature of substantive procedures, for example , using tests directed toward independent parties outside the entity rather than tests directed toward parties or documentation within the entity , or using tests of details for a particular audit objective in addition to analytical procedures

(b) the timing of substantive procedures, for example, performing them at period end rather than at an earlier date and .

(c) the extent of substantive procedures for example , using a larger sample size .

مخاطر عدم الاكتشاف :

٤١-يرتبط مستوى مخاطر الاكتشاف مباشرة بإجراءات التحقق الأساسية التى يقوم مراقب الحسابات بأدائها ، حيث أن تقدير مراقب الحسابات لكلا من المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق الأساسية المؤداة لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف ، وبذلك تقليل مخاطر عملية المراجعة لأقل مستوى مقبول . وتوجد دائما بعض مخاطر الاكتشاف حتى لو كانت اختبارات المراجعة لأرصدة الحسابات أو أنواع العمليات بنسبة ١٠٠% والسبب فى ذلك أن معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة .

٤٢-ويجب على مراقب الحسابات أن يدرس المستويات التقديرية لمخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق الأساسية اللازمة لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أقل مستوى مقبول وفى هذا الشأن عليه مراعاة :-

(أ) طبيعة إجراءات التحقق الأساسية ، مثل استخدام اختبارات موجهه إلى الأطراف المستقلين خارج المنشأة وذلك بخلاف الاختبارات التى توجه إلى الأطراف أو التوثيق داخل المنشأة ، أو استخدام اختبارات التفاصيل بالنسبة لهدف مراجعة محدد ، هذه إلى جانب إجراءات الفحص التحليلى .

(ب) توقيت إجراءات التحقق الأساسية مثل أدائهم فى نهاية الفترة وليس فى تاريخ أقرب من ذلك .

(ج) مدى إجراءات التحقق مثل استخدام حجم عينة أكبر .

43- There is an inverse relationship between detection risk and the combined level of inherent and control risk. For example, when inherent and control risks are high, acceptable detection risk needs to be low to reduce audit risk to an acceptably low level. On the other hand , when inherent and controls risks are low, an auditor can accept a higher detection risk and still reduce audit risk to an acceptably low level Refer to the Appendix to this ISA for an illustration of the interrelationship of the components of audit risk.

٤٣- هناك علاقة عكسية بين المستوى المشترك لكل من مخاطر الرقابة الحتمية ، ومستوى مخاطر عدم الاكتشاف ، فعلى سبيل المثال - كلما كانت مخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية مرتفعة ، كلما زادت الحاجة إلى خفض مخاطر الاكتشاف المقبولة وذلك بغرض تقليل مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول . ومن ناحية أخرى ، عندما تكون مخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية منخفضة، فإن مراقب الحسابات يمكن أن يقبل مخاطر اكتشاف مرتفعة وبالتالى فهو مازال فى حاجة إلى خفض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول.

44- While tests of control and substantive procedures are distinguishable as to their purpose , the results of either type of procedure may contribute to the purpose of the other Misstatements discovered in conducting substantive procedures may cause the auditor to modify the previous assessment of control risk. Refer to the Appendix to this ISA for an illustration of the interrelationship of the components of audit risk.

٤٤-وعلى الرغم من إمكانية التمييز بين إجراءات التحقق الأساسية وإجراءات مدى الالتزام من حيث غرض كل منهما ، إلا أن نتائج كل نوع يمكن أن تساهم فى خدمة النوع الآخر ، فاكتشاف التحريفات عن طريق أداء إجراءات التحقق الأساسية يمكن أن يلزم مراقب الحسابات بتعديل تقديره السابق عن مخاطر الرقابة ، يتم الإحالة الى الملحق الخاص بذلك المعيار والذى يوضح العلاقات المتداخلة بين مكونات مخاطر المراجعة .

45-The assessed levels of inherent and control risks cannot be sufficiently low to eliminate the need for the auditor to perform any substantive procedures. Regardless of the assessed levels of inherent and control risks, the auditor should perform some substantive procedures for material account balances and classes of transactions.

٤٥-لا يمكن أن تكون المستويات المقدرة للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة المنخفضة بدرجة كافية بشكل الذى يمكن معه إستبعاد حاجة المراجع لأداء رأى إجراء من إجراءات التحقق الأساسية .

وبغض النظر عن المستويات المقدرة للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء بعض إجراءات التحقق الأساسية بالنسبة لأرصدة الحسابات ، أو أنواع العمليات ذات الأهمية النسبية .

46- The auditor's assessment of the components of audit risk may change during the course of an audit, for example, information may come to the auditor's attention when performing substantive procedures that differs significantly from the information on which the auditor originally assessed inherent and control risks In such cases , the auditor would modify the planned substantive procedures based on a revision of the assessed levels of inherent and control risks.

٤٦-كما أنه يمكن أن يتغير تقدير مراقب الحسابات لمكونات مخاطر المراجعة أثناء مهمته ، فقد يحصل مراقب الحسابات على معلومات عند أدائه لإجراءات التحقق الأساسية تختلف تماما عن المعلومات التى على أساسها قام بتقدير مخاطر المراجعة . وفى هذه الحالة يجوز لمراقب الحسابات أن يعدل إجراءات التحقق المخطط لها بناء على مراجعة مستويات التقدير للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة .

47- The higher the assessment of inherent and control risk, the more audit evidence the auditor should obtain from the performance of substantive procedures . when both inherent and control risks are assessed as high, the auditor needs to consider whether substantive procedures can provide sufficient appropriate audit evidence to reduce detection risk and therefore audit risk to an acceptably low level. When the auditor determines that detection risk regarding a financial statement assertion for a material account balance or class of transactions cannot be reduced to an acceptable level, the auditor should express a qualified opinion or a disclaimer of opinion.

٤٧-كلما زادت المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة، كلما زاد احتياج مراقب الحسابات إلى دليل إثبات مراجعة عن طريق أدائه لإجراءات التحقق الأساسية .

وعندما يتم تقدير مخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية عند مستوى مرتفع ، يحتاج مراقب الحسابات أن يتأكد من أن إجراءات التحقق تساعد على تقديم دليل مناسب وكافى لتخفيض مخاطر الإكتشاف لتقدير وبالتالى تقليل مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول .

وعندما يرى مراقب الحسابات عدم إمكانية تقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة باكتشاف تغيرات فى رصيد حساب ما أو فى نوع من أنواع العمليات إلى أدنى مستوى مقبول فيجب على مراقب الحسابات أن يبدى رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء رأية .

Audit Risk in the small Business

48- The auditor needs to obtain the same level of assurances in order to express an unqualified opinion on the financial statements of both small and large entities. However, many internal controls which would be relevant to large entities are not practical in the small business. For example, in small businesses, accounting procedures may be performed by a few persons who may have both operating and custodial responsibilities , and therefore segregation of duties may be missing or severely limited. Inadequate segregation of duties may, in some cases, be offset by a strong management control system in which owner/ manager supervisory controls exist because of direct personal knowledge of the entity and involvement in transactions. In circumstances where segregation of duties is limited and audit evidence of supervisory controls is lacking , the audit evidence necessary to support the auditor's opinion on the financial statements may have to be obtained entirely through the performance of substantive procedures.

مخاطر المراجعة فى المنشآت الصغيرة :

٤٨-يحتاج مراقب الحسابات إلى الحصول على نفس الدرجة من الاطمئنان ليتمكن من إبداء رأيا بدون تحفظات على القوائم المالية لكل من المنشآت الصغيرة والكبيرة، إلا أن كثيرا من نواحى الرقابة الداخلية التى قد تكون مناسبة بالنسبة للمنشآت الكبيرة قد تكون غير مناسبة للمنشآت الصغيرة ، فمثلا فى المنشآت الصغيرة تنفذ الإجراءات المحاسبية بعدد قليل من الأفراد مما يؤدى إلى قيام نفس الشخص بوظائف مختلفة تتعارض مع مقتضيات الرقابة الداخلية . وفى بعض الأحيان قد يعوض عدم فصل الوظائف وجود نظام محكم للرقابة الإدارية ، وفى بعض الأحيان يعوض عدم فصل الوظائف وجود الرقابة الإشرافية المباشرة لصاحب العمل أو للمدير والتى تتأتى بسبب إلمامهم بالنشاط ولدورهم المباشر فى تنفيذ العمليات ، وفى الحالات التى يكون فيها فصل الوظائف محدودا والرقابة الإشرافية قاصرة يجب على مراقب الحسابات تكثيف إجراءات مراجعته لتدعيم ما يبديه من رأى فى القوائم المالية .

الإخطار عن نقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى :

٤٩- على مراقب الحسابات إخطار الإدارة بأقصى سرعة ممكنة وإلى مستوى المسئولية المناسب ، بنقاط الضعف الرئيسية فى تصميم أو تشغيل النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية ، والتى علم بها .

فكنتيجة لدارسة مراقب الحسابات لنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبى وكنتيجة لإجراءات المراجعة الأخرى يصبح مراقب الحسابات على وعلم بنقاط الضعف فيه . وفى مثل هذه الحالة ، يجب على مراقب الحسابات أن يخطر الإدارة فى الوقت المناسب بنقاط الضعف المهمة التى اكتشفها كتابة ، إلا أنه إذا رأى إمكانية إخطار الإدارة شفاهه ، فيجب أن يوثق هذا الإخطار فى أوراق العمل ، ويجب الإشارة فى هذا الأخطار إلى أنه يتناول فقط نقاط الضعف التى اكتشفها أثناء مراجعته ، كما عليه أن يشير إلى أن عمل مراقب الحسابات واختباراته لم تصمم أصلا لتحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية للأغراض الإدارية .

Communication of Weaknesses

49-As a result of obtaining an understanding of the accounting and internal control systems and tests of control, the auditor may become aware of weaknesses in the systems The auditor should make management aware as soon as practical and at an appropriate level of responsibility, of material weaknesses in the design or operation of accounting and internal control systems, which have come to the auditor's attention the communication to management of material weaknesses would ordinarily be in writing. However if the auditor judges that oral communication is appropriate ,such communication would be documented in the audit working papers. It is important to indicate in the communication that only weaknesses which have come to the auditor's attention as a result of the audit have been reported and that the examination has not been designed to determine the adequacy of internal control for management purposes.

ملحق المعيار رقم (٤٠٠)

شرح العلاقات المتداخلة لمكونات

مخاطر عملية المراجعة

يعمل الجدول التالى على تطوير مستوى مخاطر الاكتشاف المقبولة عادة بناء على تقدير مراقب الحسابات لمستوى المخاطر الحتمية ومستوى مخاطر الرقابة .

		تقدير المراجع لمخاطر الرقابة		
		مرتفع	متوسط	منخفض
تقدير المراجع للمخاطر الحتمية	مرتفع	الأدنى	أقل	متوسط
	معتدل	أقل	متوسط	أكبر
	منخفض	متوسط	أكبر	أكبر

تشير المناطق المظللة فى الجدول الى المخاطر الحتمية .

يتبين من الجدول السابق أن العلاقة بين ناتج تركيب درجتى المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، وبين مخاطر الاكتشاف التى يحددها مراقب الحسابات لابد وأن تكون علاقة عكسية ، فعلى سبيل المثال ، إذا رأى مراقب الحسابات أن المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة مرتفعة ، فيجب أن تكون مخاطر الإكتشاف المقبولة منخفضة ، لكى تنخفض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول . ومن جهة أخرى عندما تكون المخاطر الحتمية أو مخاطر الرقابة منخفضة ، فيجب أن تكون مخاطر الاكتشاف المقبولة مرتفعة ، حتى تنخفض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول.

Public Sector Perspective :

1- In respect of paragraph 8 of this ISA, the auditor risks to be aware that the " management objectives' of public sector entities may be influenced by concerns regarding public accountability and may include objectives which have their source in legislation, regulations, government ordinances, and ministerial directives. The source and nature of these objectives have to be considered by the auditor in assessing whether the internal control procedures are effective for purposes of the audit.

2- paragraph 9 of this ISA states that in the audit of financial statements the auditor is only concerned with those policies and procedures within the accounting and internal control systems that are relevant to the financial statement assertions. Public sector auditors often have additional responsibilities, even in the context of their financial statement audits , with respect to internal controls . Their review of the internal controls may be broader and more details in an audit of financial statements in the private sector.

3- Paragraph 49 of this ISA deals with communication of weaknesses . There may be additional reporting requirements for public sector auditors. For example, internal control weaknesses found in the financial statement and other audits may to be reported to the legislature or other governing body.

Illustration of the Interrelationship of the components of Audit Risk

The following table shows how the acceptable level of detection risk may vary based on assessments of inherent and control risks.

		Auditor's assessment of control risk is		
		High	Medium	Low
Auditor's assessment of inherent risk	High	Lowest	Lower	Medium
	Medium	Lower	Medium	Higher
	Low	Medium	Higher	Highest

The shaded areas in this table relate to detection risk.

There is an inverse relationship between detection risk and the combined level of inherent and control risks. For example, when inherent and control risks are high, acceptable levels of detection risk need to be low to reduce audit risk to an acceptably low level. On the other hand, when inherent and control risks are low , an auditor can accept a higher detection risk and still reduce audit risk to an acceptably low level.

ملحق (ب)

إيضاح معيار المراجعة الأمريكى رقم (٥٥)

بعنوان دراسة هيكل الرقابة الداخلية

عند مراجعة القوائم المالية

١٣/٢ دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية

مقدمة :-

تم إصدار إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٥) فى إبريل عام ١٩٨٨ عن طريق المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، وهذا الإيضاح قابل للتطبيق عند مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

يهدف هذا الإيضاح الى إبراز كيفية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة للقوائم المالية ، وتحقيقاً لذلك الهدف فسوف يتم تنظيم هذا الإيضاح على النحو التالى :-

- التعريفات .
- أهداف إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٥) .
- المتطلبات الرئيسية لإيضاح معيار المراجعة رقم (٥٥) .
- أساليب تطبيق إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٥).

التعريفات :-

هيكل الرقابة الداخلية :

لأغراض عملية المراجعة يتمثل هيكل الرقابة الداخلية فى بيئة الرقابة والنظام المحاسبى والإجراءات الرقابية .

بيئة الرقابة :

عبارة عن العوامل المختلفة المتجمعة على سبيل المثال إتجاه ونمط الإدارة والهيكل التنظيمى المرتبط بتحديد وتعزيز أو التخفيف من فعالية السياسات والإجراءات المقررة .

النظام المحاسبى :

هو عبارة عن الطرق والسجلات المقررة لتحديد وتجميع الأصول والإلتزامات ذات الصلة .

إجراءات الرقابة :

تلك السياسات والإجراءات بالإضافة الى إجراء الرقابة الذى يمكن من ضمان أن أهداف المنشأة المحددة سوف يتم تحقيقها .

319 CONSIDERATION OF THE INTERNAL CONTROL STRUCTURE IN A FINANCIAL STATEMENT AUDIT

EFFECTIVE DATE AND APPLICABILITY

ORIGINAL PRONOUNCEMENT	SAS NO. 55, April 1988.
EFFECTIVE DATE	Audits of financial statements for periods beginning on or after January 1, 1990.
APPLICABILITY	Audits of financial statements in accordance with generally accepted auditing standards.

DAFINITIONS

INTERNAL CONTROL STRUCTURE For Purposes. of an audit, the control environment, the accounting system, and control procedures.

CONTROL ENVIRONMENT The collective of various factors, such as management style and organizational structure, on establishing, enhancing, or mitigating the effectiveness of specific polices and procedures.

ACCOUNTING SYSTEM The methods and records established to identify, assemble, for the related assets and liabilities.

CONTROL PROCEDURES Those policies and procedures in addition to the control enable assurance that specific entity objectives will be achieved.

مخاطر التحريفات الجوهرية فى تأكيدات القوائم المالية :

هى عبارة عن ناتج كل من المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة .

المخاطر الحتمية :

هى قابلية تعرض تأكيد معين للتحريف الجوهرى بإفتراض أن ليس هناك أية سياسات أو إجراءات مرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية .

مخاطر الرقابة :

هى مخاطر التحريف الجوهرى الذ يمكن أن يحدث فى تأكيد معين سوف لن يتم منعه أو إكتشافه عن طريق سياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية فى التوقيت المناسب .

مخاطر الإكتشاف :

هى مخاطر أن المراجع لن يكتشف التحريف الجوهرى الموجود فى تأكيد معين .

إختبار الإلتزام بالرقابة الداخلية :

هى عبارة عن الإجراءات الموجهة الى فعالية -تصميم أو- تشغيل سياسات أو إجراءات هيكل الرقابة الداخلية .

موضوع محل التشغيل :

إستخدام سياسات أو إجراءات الرقابة الداخلية بالفعل فى المنشأة .

إختبارات النظم الرقابية الموجهة نحو فعالية تصميمها :

هى الإجراءات المتعلقة بما إذا كان سياسة أو إجراء هيكل الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بشكل مناسب لمنع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية فى تأكيدات القوائم المالية .

إختبارات النظم الرقابية الموجهة نحو فعالية تشغيلها :

هى الإجراءات المتعلقة بكيفية تطبيق سياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية ، ومدى إتساقها وثبات تطبيقها أثناء فترة المراجعة وعن طريق من يقوم بتطبيقها .

المستوى المقدر لمخاطر الرقابة :

هو الإستنتاج الذى تم التوصل إليه كنتيجة لتقدير مخاطر الرقابة ، فقد يتم تقدير مخاطر الرقابة عند مستوى الحد الأقصى أو عند مستوى معين أقل من الحد الأقصى .

RISK OF MATERIAL MISSTATEMENT IN FINANCIAL STATEMENT ASSERTIONS **The product of inherent risk and control risk.**

INHERENT RISK **The susceptibility of an assertion to a material misstatement assuming there are no related internal control structure policies or procedures.**

CONTROL RISK **The risk that a material misstatement that could occur in an assertion will not be prevented or detected on a timely basis by the entity's internal control structure policies and procedures.**

DETECTION RISK **The risk that the auditor will not detect a material misstatement that exists in an assertion.**

TEST OF CONTROLS **procedures directed toward either the effectiveness of the design or operation of an internal control structure policy or procedure.**

PLACED IN OPERATION **An internal control structure policy or procedure is actually being used by the entity.**

TESTS OF CONTROLS DIRECTED TOWARD EFFECTIVENESS OF DESIGN **Procedures concerned with whether an internal control structure policy or procedure is suitably designed to prevent or detect material misstatements in specific financial statement assertions.**

TESTS OF CONTROLS DIRECTED TOWARD OPERATING EFFECTIVENESS **Procedures concerned with how an internal control structure policy or procedure was applied, the consistency with which it was applied during the audit period, and by whom it was applied.**

ASSESSED LEVEL OF CONTROL RISK **The conclusion reached as a result of assessing control risk. Control risk may be assessed at the maximum level or at some level below the maximum.**

MAXIMUM LEVEL (Of Assessed Control Risk):

The greatest probability that a material misstatement that could occur in a financial statement assertion will not be prevented or detected on a timely basis by an entity's internal control structure.

OBJECTIVES OF SECTION :

This section superseded AU Section 320, " The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control " It was issued (1): to broaden and clarify the auditor's responsibility to study and evaluate internal control in an audit; and (2) to incorporate auditing concepts articulated in auditing standards issued subsequent to the issuance of section 320. the primary new concepts articulated after issuance of section 320 are control risk and financial statement assertions and related audit objectives. Their incorporation into the literature results in a complete change in the terminology related to the auditor's responsibility to gather information about and evaluate the client's controls.

The key changes to the existing standards are as follows:

- The concept of internal control in AU Section 320 is replaced with a broader concept of internal control structure that consists of the control environment, accounting system, and specific control procedures.
- The auditor is required to option an understanding of the control environment, accounting system, and specific control procedures to the extent necessary to plan the audit.
- The auditor's for internal control structure is discussed in terms of control risk as defined in SAS No. 47(312) and financial statement assertions as defined in SAS No. 31(327).

مستوى الحد الأقصى (المخاطر الرقابة المقدرة) :

أقصى إحتمال يفيد أن التحريف الجوهرى الذى يمكن أن يحدث فى تأكيد القوائم المالية لن يتم منعه أو إكتشافه عن طريق هيكل الرقابة الداخلية فى التوقيت المناسب .

أهداف إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٥) :

تم إحلال إيضاح المراجعة رقم (٥٥) محل إيضاح معيار المراجعة رقم (٣٢٠) الصادر بعنوان دراسة وتقييم المراجع للرقابة الداخلية The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control ، وقد تم إصدار هذا الإيضاح للأسباب التالية :-

١- توسيع وتوضيح مسئولية المراجع لدراسة وتقييم الرقابة الداخلية عند أداء عملية المراجعة .

٢- إدخال مفاهيم مراجعة حديثة تداولتها معايير المراجعة والتى تم نشرها بعد إصدار القسم (٣٢٠) ، وأهم تلك المفاهيم الرئيسية هى مخاطر الرقابة Control Risk وتأكيدات القوائم المالية Financial Statement Assertions بالإضافة الى أهداف المراجعة المرتبطة . وقد أدى إدخال تلك المفاهيم داخل أدبيات المراجعة الى تغير كامل فى المصطلحات المرتبطة بمسئولية المراجع عن تجميع المعلومات عن هيكل الرقابة الداخلية للعميل وتقييمها . ويمكن إيضاح التغيرات الرئيسية القائمة فيما يلى :-

١- تم إحلال مفهوم الرقابة الداخلية Internal Control بمفهوم أوسع هو هيكل الرقابة الداخلية Internal Control Structure، وهو يتكون بصفة أساسية من بيئة الرقابة ، النظام المحاسبى بالإضافة الى إجراءات رقابية معينة .

٢- يتعين على المراجع الحصول على فهم بيئة الرقابة والنظام المحاسبى وإجراءات رقابية محددة للمدى الضرورى لتخطيط عملية المراجعة .

٣- يتم مناقشة مسئولية المراجع عن هيكل الرقابة الداخلية فى ضوء مخاطر الرقابة كما تم تعريفها فى إيضاح معيار المراجعة رقم (٣١٢)، بالإضافة الى تأكيدات القوائم المالية كما تم تعريفها فى إيضاح معيار المراجعة رقم (٣١) القسم (٣٢٧) .

وقد أدت التغيرات الموضحة فى هذا الإيضاح الى تعديل المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى المرتبطة بمعايير المراجعة العشرة المقبولة والمتعارف عليها ، حيث تم صياغة المعيار الثانى الجديد على النحو التالى :-

" يجب الحصول على فهم كاف بهيكل الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة ولتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التى يتعين أداؤها " .

لم تتغير صياغة معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها خلال الأربعين سنة السابقة ، لذلك فقد إعتبر ذلك التغير هام جدا ، حيث ترتبط الصياغة الجيدة للمعيار ضمنيا بمدى الفهم الذى يعتبر ضروريا بالحاجة الى تخطيط عملية المراجعة بفعالية .

ولاشك أن الأهداف المرتبطة بذلك التغير عديدة إلا أنها تتعلق بشكل رئيسى بالأمور التالية :-

١- التغير نحو التركيز على تقييم المخاطر يجعل واضحا أن المراجع لا يقوم بإتخاذ قرار بالإيجاب أو النفى للإعتماد أو عدم الإعتماد على نظم الرقابة الداخلية ، حيث يمكن أن يتم تقييم مستوى المخاطر بشكل متصل من مستوى الحد الأقصى (١٠٠%) الى مستوى منخفض نسبيا.

٢- أن تطلب فهم كافة العناصر الثلاثة التى يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية عند أداء كافة عمليات المراجعة سوف يساعد على ضمان أن يكون لدى المراجع فهم كافى بالأخطاء والمخالفات المحتملة التى يمكن أن تحدث ومن ثم يتم تصميم إختبارات تحقق أساسية فعالة .

من هنا يمكن القول أن المراجع يتعين عليه الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية لأغراض الإعتراف بالتحريفات الجوهرية المحتملة بالإضافة الى تصميم إختبارات تحقق أساسية فعالة لإكتشاف تلك التحريفات .

المتطلبات الرئيسية لإيضاح معيار المراجعة رقم (٥٥)

أولا : المتطلب الرئيسى Basic Requirement

يجب أن يحصل المراجع عند أداء كافة عمليات المراجعة على فهم كاف بكل عنصر من العناصر الثلاثة المكونة لهيكل الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، والنظام المحاسبى وإجراءات الرقابة) لأغراض تخطيط عملية المراجعة عن طريق أداء إجراءات للفهم :-

FUNDAMENTAL REQUIREMENTS:

The changes made by this section resulted in a revision of the second standard of field work of the ten generally accepted auditing standard is worked as follows:

A sufficient understanding of the internal structure is to be obtained to plan the audit and to determine the nature, timing, and extent of the tests to be performed.

The wording of the generally accepted auditing standards has not been changed in four decades. Thus, this was a very significant change. The new wording implicitly relates the extent of the understanding that is necessary to the need to plan the audit effectively.

The objectives behind the change were diverse, but involved primarily the following matters:

- Shifting to a focus on risk assessment makes clear that auditor dose not make a yes or no decision to rely or not rely on controls. The risk level can be assessed anywhere along a continuum from maximum (%100) to a relatively low level.
- Requiring an understanding of all three elements of the internal control structure in all audits will help ensure that the auditor has a sufficient understanding of the potential errors or irregularities that can occur to design effective substantive tests.

The auditor must obtain a sufficient understanding of the internal control structure to recognize the potential material misstatements and design substantive tests effective in detecting those misstatements.

FUNDAMENTAL REQUIREMENTS

BASIC REQUIREMENT :

In all audits, the auditor should obtain a sufficient understanding of each of the three elements of internal control structure (control environment, accounting system, and control procedures) to plan the audit by performing procedures to understand:

1- The design of policies and procedures relevant to audit planning.
2- Whether they have been placed in operation.

١- تصميم السياسات والإجراءات الملائمة لتخطيط عملية المراجعة .
٢- ما إذا كان قد تم وضعها محل التشغيل والتطبيق أم لا .

ASSESSMENT OF CONTROL RISK :

ثانيا : تقدير مخاطر الرقابة

Assessment of Control Risk

After obtaining this understanding the auditor should assess control risk for the assertions embodied in the account balance, transaction class, and disclosure components of the financial statements.

بعد أن يحصل المراجع على ذلك الفهم ، فإنه يتعين عليه تقدير مخاطر الرقابة المرتبطة بالتأكيدات المتضمنة فى رصيد الحساب ومجموعة العمليات المالية والإفصاح عن مكونات القوائم المالية .

1- The auditor may assess control risk at the maximum level for some assertions because:
   a- Policies and procedures are unlikely to pertain to an assertion.
   b- Policies and procedures are unlikely to be effective.
   c- Evaluating the effectiveness of policies and procedures would be inefficient.
2- For some assertions, control risk may be assessed at less than the maximum and the auditor can accept more detection risk in determining the nature, timing and extent of the auditing procedures to be used to detect material misstatements in financial statement assertions.
3- To assess control risk at less than the maximum the auditor should do the following:
   a- Consider policies and procedures relevant to specific assertions.
   b- Consider the results of any tests of controls to evaluate the effectiveness of design and operation of policies and procedures in preventing or detecting material misstatements in assertions.
   c- Recognize that results of procedures performed to obtain an understanding of the control structure may be considered tests of controls if they provide sufficient evidential matter about the effectiveness of design and operation.
   d- The results of procedures performed may support an assessed level of control risk that is less than maximum for these assertions.

١- وقد يقوم المراجع بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى الحد الأقصى لبعض التأكيدات بسبب أنه :-
   أ - من المحتمل أن تتعلق السياسات والإجراءات بتأكيد معين .
   ب- من المحتمل أن تكون السياسات والإجراءات فعالة .
   ج- قد لا يتم تقييم فعالية السياسات والإجراءات بشكل كفء .
٢- وقد يتم تقدير مخاطر الرقابة لبعض التأكيدات عند مستوى أقل من الحد الأقصى ، ويمكن أن يقبل المراجع مزيد من مخاطر الإكتشاف عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة الجوهرية فى تأكيدات القوائم المالية .
٣- عند تقدير المراجع مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى يتعين عليه إتباع التالى :-
   أ - دراسة السياسات والإجراءات الملائمة لتأكيدات معينة .
   ب- دراسة نتائج إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة لتقييم فعالية تصميم وتشغيل السياسات والإجراءات فى منع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية فى التأكيدات .
   ج- الإعتراف بأن نتائج الإجراءات المؤداة للحصول على فهم بهيكل الرقابة الداخلية قد يتم إعتبارها إختبارات إلتزام بنظم الرقابة إذا ما قامت بتوفير أدلة إثبات كافية بخصوص فعالية التصميم والتشغيل .
   د - قد تدعم نتائج الإجراءات المؤداة المستوى المقدر لمخاطر الرقابة Assessed Level of Control Risk والذى يعتبر أقل من الحد الأقصى المرتبط بتلك التأكيدات .

ثالثا : التخفيض الإضافى فى المستوى المقدر لمخاطر الرقابة

Further Reduction in Assessed Level of Control Risk

بعد أن يقوم المراجع بفهم وتقدير مخاطر الرقابة ، قد يرغب فى السعى نحو إحداث تخفيض إضافى فى المستوى المقدر لمخاطر الرقابة لبعض التأكيدات .

١- يقوم المراجع بدراسة ما إذا كان دليل الإثبات الكاف لدعم التخفيض الإضافى من المحتمل أن يتم الحصول عليه أم لا ، وما إذا كان أداء إختبارات إضافية لنظم الرقابة الداخلية للحصول على دليل الإثبات هذا كفء أم لا ؟

أ - هل التخفيض الإضافى فى المستوى المقدر لمخاطر الرقابة مرغوب لبعض التأكيدات ؟

ب- هل من المحتمل أن يتم الحصول على أدلة إثبات إضافية يمكن أن تدعم المستوى المنخفض المقدر لمخاطر الرقابة المرتبطة بتلك التأكيدات ؟

ج- بعد ذلك قد يقوم المراجع بأداء إختبارات إضافية لنظم الرقابة الداخلية للحصول على دليل إثبات لتلك التأكيدات ، ويقوم بتقييم مخاطر الرقابة لتلك التأكيدات إعتمادا على مثل تلك الأدلة .

٢- بعد ذلك يقوم المراجع بإستخدام المعرفة التى تم توفيرها عن طريق فهم هيكل الرقابة الداخلية والمستوى المقدر لمخاطر الرقابة فى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات التحقق الأساسية المرتبطة بتأكيدات القوائم المالية .

رابعا : التوثيق Documentation

يجب أن يقوم المراجع بتوثيق فهمه لهيكل الرقابة الداخلية الذى تم الحصول عليه لأغراض تخطيط عملية المراجعة .

١- يجب أن يتضمن ذلك التوثيق البيانات المرتبطة بفهم المراجع لبيئة الرقابة والنظام المحاسبى والإجراءات الرقابية .

٢- يتأثر شكل ومضمون التوثيق الذى يعتبر ضروريا بحجم المنشأة وتعقيد وطبيعة هيكل الرقابة الداخلية لها .

FURTHER REDUCTION IN ASSESSED LEVEL OF CONTROL RISK :

After obtaining the understanding and assessing control risk, the auditor may desire to seek a further reduction in the assessed level of control risk for some assertions.

1-The auditor considers whether evidential matter sufficient to support a further reduction is likely to be available and whether performing additional tests of controls to obtain such evidential matter would be efficient.

a-Is a further reduction in the assessed level of control risk desired for some assertions?

b-Is it likely that additional evidential matter could be obtained to support a lower assessed level of control risk for these assertions?

c-Then the auditor may perform additional tests of controls to obtain evidential matter for these assertions and assess control risk for these assertions based on such evidential matter.

2- The auditor then uses the knowledge provided by the understanding of the internal control structure and the assessed level of control risk in determining the nature, timing, and extent of substantive tests for financial statement assertions.

DOCUMENTATION :

The auditor should document the understanding of the internal control structure obtained to plan the audit.

1-This documentation should data relating auditor's understanding of the control environment, accounting system, and control procedures.

2-The form and extent of the documentation considered necessary is influenced by the entity's size and complexity and the nature of the internal control structure.

أ – إذا ما كان المستوى المقدر لمخاطر الرقابة أقل من الحد الأقصى ، فإن الأساس المرتبط بتلك النتيجة يجب أن يتم توثيقه .

ب– إذا ما كان المستوى المقدر لمخاطر الرقابة هو الحد الأقصى ، فإن تلك النتيجة فقط هى التى يتطلب الأمر توثيقها .

The auditor should document the basis for conclusions about the assessed level of control risk for financial statement assertions.

1- If the assessed level of control risk is less than the maximum, the basis for that conclusion should be documented.
2- If the assessed level of control risk is the maximum, only that conclusion need be documented.

أساليب تطبيق إيضاح المراجعة رقم (٥٥)

أولا : الحصول على فهم ببيئة الرقابة

Obtaining an Understanding of the Control Environment

TECHNIQUES FOR APPLICATION OBTAINING AN UNDERSTANDING OF THE CONTROL ENVIRONMENT :

يتعين على المراجع فهم البيئة الرقابية والتى تتضمن المعرفة الكافية لفهم إتجاه ووعى وتصرفات الإدارة والمديرين فى الشركة بخصوص ما يلى :–

١– فلسفة الإدارة ونظم التشغيل .
٢– الهيكل التنظيمى .
٣– لجنة المراجعة .
٤– طرق توصيل خطوط السلطة والمسئولية .
٥– طرق الرقابة على الإدارة .
٦– وظيفة المراجعة الداخلية .
٧– سياسات إجراءات العاملين .
٨– التأثير الخارجى (القواعد التنظيمية) .

The auditor is required to understand the control environment, which includes knowledge sufficient to understand management's and director's attitude, awareness, and actions concerning:

1-Management philosophy and operating style.
2-Organizational structure.
3-Audit committee.
4-Methods to communicate authority and responsibility.
5-Management control methods.
6-Internal audit function.
7-Personnel policies and procedures.
8-External influence (regulatory rules).

يعتبر هذا المتطلب هو نفسه السابق إيضاحه فى القسم (٣٢٠) ، والذى يستلزم ما يعرف بالفحص المبدئى والذى يتضمن الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات من خلال النظام المحاسبى ، لذلك فإن المتطلب الجديد لم يحدث أى تغيير جوهرى فى مدخل المراجعة أو إجراءات المراجعة المطبقة .

This requirement is essentially the same as the prior requirement of AU Section 320 which required a so-called preliminary review consisting of obtaining an understanding of the control environment and the flow of transactions through the accounting system. Thus, the new requirement should not cause any significant in the audit approach or audit procedures applied.

يمكن تعداد إجراءات المراجعة التى تستخدم عادة للحصول على فهم بيئة الرقابة على النحو التالى :–

١– دراسة الخبرة السابقة مع العميل .
٢– الإستفسارات من موظفى الإدارة الرئيسيين.
٣– ملاحظة أنشطة وأعمال العميل .
٤– فحص مدى توثيق العميل للسياسات والإجراءات الملائمة .

The audit procedures customarily used to obtain an understanding of the control environment are primarily (1) consideration of previous experience with the client, (2) inquiries of key management personnel, (3) observation of activities and operations, and (4) to the extent the client has documented relevant policies and procedures, inspection of those documents.

ويتمثل الإختلاف الجوهرى بين إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٥) والقسم (٣٢٠) فى أن المراجع أصبح مطلوب منه الآن أن يقوم بتوثيق فهم بيئة الرقابة ، وقد ترك الإيضاح رقم (٥٥) شكل ومضمون هذا التوثيق لحكم المراجع الشخصى .

وتتمثل الوسيلتين البديلتين لتوثيق البيئة الرقابية فى إستخدام نموذج نمطى عام بالإضافة الى إعداد مذكرة وصفية مكتوبة توضح الملامح الرئيسية لبيئة الرقابة ، هذا وتتنوع النماذج النمطية من قوائم إختبارية للمراجعة والتى تعدد كل مظهر من المظاهر المختلفة لبيئة الرقابة الى نماذج تتضمن فراغ يقوم المراجع فيه بوصف سياسات وإجراءات العميل الملائمة للأنواع المختلفة لتلك الجوانب على سبيل المثال الهيكل التنظيمى ووجود لجنة مراجعة .

ثانيا : الحصول على فهم كاف بالنظام المحاسبى

Obtaining an Understanding of the Accounting System

يتعين على المراجع الحصول على فهم بالنظام المحاسبى والذى يتضمن المعرفة الكافية لفهم كل مما يلى :-

١- الأنواع الرئيسية للعمليات .
٢- إدخال العمليات .
٣- السجلات والمستندات والحسابات المستخدمة فى تشغيل وتسجيل العمليات المالية .
٤- التشغيل المحاسبى .
٥- إجراءات إعداد التقارير المالية .

هذا المتطلب لم يختلف كلية عن المتطلب السابق (القسم ٣٢٠) بهدف الحصول على فهم بتدفق العمليات خلال النظام المحاسبى ، لذلك لم يحدث هذا المتطلب أى تغير جوهرى فى المراجعة أو الإجراءات المطبقة ، إلا أن المتطلب الجديد فى الإيضاح رقم (٥٥) حدد بشكل واضح أن البيئة الرقابية والنظام المحاسبى أحد أجزاء هيكل الرقابة الداخلية كما أنهما يؤثران فى تقدير مخاطر الرقابة. بينما المتطلب القديم فى ظل القسم (٣٢٠) قد تعامل مع بيئة الرقابة والنظام المحاسبى كأنهما أجزاء منفصلة عن نظام الرقابة الداخلية وأن آثار هذين العنصرين على الإعتماد على نظام الرقابة كان غير واضحا .

The primary difference from AU section 320 is that the auditor is now required to document the understanding of the control environment. If the auditor did not plan to rely on internal control, AU Section 320 permitted the auditor to simply document that conclusion. Although the new requirements mandate documentation, the form and extent of the documentation are left to the auditor's judgment.

The two main alternatives for documentation of the control environment are use of generalized form and preparation of a narrative memorandum describing the key features of the control environment. The format of generalized forms varies from checklists that enumerate every potential feature of a control environment to forms that provide space for the auditor to describe the client's policies and procedures relevant to broad categories of features such as organizational structure and existence of an audit committee.

OBTAINING AN UNDERSTANDING OF THE ACCOUNTING SYSTEM :

The auditor is required to understand the accounting system, which includes knowledge sufficient to understand:

1-Major classes of transaction.
2-Initiation of transactions.
3-Records, documents, and accounts used in the processing and recording of transactions.
4-Accounting processing.
5-Financial reporting procedures.

CONSIDERATION OF THE INTERNAL CONTROL IN A FINACIAL STATEMENT AUDIT :

This requirement is not substantively different from the prior requirement of AU Section 320 to obtain an understanding of the flow of transactions through the accounting system. Thus, it should not cause any significant change in the audit approach or procedures applied. The new section makes clear that the control environment and the accounting system are party of the internal control structure and affect the assessment of control risk. AU Section 320 treated the control environment and accounting system as distinct from the internal control system and the effect of these elements on reliance was not clear.

مع ذلك فإن الإختلاف الرئيسى بين المتطلبين الحالى والسابق يتمثل فى المتطلب الجديد الخاص بتوثيق فهم المراجع للنظام المحاسبى ، ويطلق على المدخل الذى يعتقد كثير من المراجعين أنه أكثر فعالية فى الحصول على الفهم بالنظام المحاسبى بمدخل السير فى العمليات وتتبعها Walk Through of Transaction ، حيث يقوم المراجع بإختيار عملية معينة أو بضعة عمليات من كل نوع وتتبع سيرهم من خلال النظام حيث يتم التحدث مع العاملين ، ويتم فحص المستندات وملاحظة الأنشطة والأعمال خلال عملية التتبع ، أيضا يمكن إستخدام ذلك المدخل للحصول على فهم بإجراءات الرقابة .

ثالثا : الحصول على فهم بإجراءات الرقابة

Obtaining an Understanding of Control Procedures

يتعين على المراجع أن يحصل على فهم بإجراءات الرقابة للمدى الذى يعتبر خلاله الفهم أمرا ضروريا لتخطيط عملية المراجعة . يحتاج المراجع أن يكون قادرا على دراسة أنواع التحريفات الجوهرية الممكنة فى القوائم المالية ويصمم إختبارات تحقق أساسية فعالة . وتجدر الإشارة الى الإيضاح السابق (قسم ٣٢٠) ليس لديه أى متطلب يمكن مقارنته بالمتطلب الجديد .

يعتمد الفهم المطلوب لإجراءات الرقابة هو الجانب الهام لتحديد ما إذا كان هذا الإيضاح سوف يغير الممارسة الحالية لعملية المراجعة .

السؤال الرئيسى الذى يمكن توجيهه الى عميل مراجعة معين هو : ما هى درجة تعقيد وهيكلة الأعمال والنظام المحاسبى ، على سبيل المثال ففى ظل وجود نظام تشغيل الكترونى فإن العمليات المعالجة بواسطة الحاسب وفهم إجراءات الرقابة قد يكون ضروريا للتعرف على الأخطاء والمخالفات التى يمكن أن تحدث ، على النقيض من ذلك إذا ما تم إستخدام نظام تشغيل يدوى بسيط قد يتطلب الأمر فقط الحصول على معرفة محددة بإجراءات الرقابة .

The primary difference from AU Section 320, however, is the new requirement to document the understanding of the accounting system. As with the similar requirement for the control environment, the form and extent of the documentation are left to the auditor's judgment.

To document the accounting system the auditor may use generalized form's narrative memoranda, or flow chart. An approach that many auditors believe is very effective in obtaining an understanding of the accounting system is the so-called walk-through of transaction. The auditor selects one or a few transactions of each type and walks them through the system talking to personnel, examining documents, and observing activities and operations along the way. This approach can also be used to option an understanding of control procedures.

OBTAINING AN UNDERSTANDING OF CONTROL PROCEDURES :

The auditor is required to obtain an understanding of control procedures to the extent that the understanding is necessary to plan the audit. The auditor needs to be able to consider the types of potential material misstatements in the financial statements and design effective substantive tests. AU Section 320 had no comparable requirement.

The required understanding on control procedures is the critical aspect for determining whether this section will change existing practice.

For a particular client the key question is: How complex and sophisticated are the operations and accounting system? For example, in a computerized system with computer initiated transactions, understanding control procedures may be necessary to know the errors or irregularities that could occur. In contrast, a simple operation with smile routine accounting processing would require limited. or no, knowledge of control procedures.

يشرح هذا الإيضاح أن الفهم المادى لكافة الإجراءات الرقابية للمنشأة ليس ضروريا لأغراض تخطيط عملية المراجعة . ويتباين مدى الفهم الذى يعتبر ضروريا مع مدى المعرفة التى يتم الحصول عليها من مصادر أخرى بشأن التحريفات المحتملة وتعقيد النظم والأعمال كما تم توضيحه بعاليه .

وقد يأخذ توثيق إجراءات الرقابة شكل قائمة إستقصاء أو أسئلة للمراجعة أو مذكرات وصفية أو جداول قرار أو خرائط تدفق ، وحيث أن ذلك النوع من التوثيق يمكن أن يستغرق إعداد كثير من الوقت ، فمن المهم أن يتم الإعتراف بأن المراجع يحتاج الى أن يقوم بتوثيق الفهم الذى يعتبر ضروريا لتوثيق إختبارات تحقق أساسية فعالة . ويمكن القول بأن توثيق الإجراءات الرقابية لن يتطلب الأمر توثيقها .

رابعا : تقدير مخاطر الرقابة

Assessing Control Risk

بعد الحصول على فهم بكافة العناصر الثلاثة لهيكل الرقابة الداخلية ، يقوم المراجع بإجراء تقدير لمخاطر الرقابة إعتمادا على المعلومات التى تم الحصول عليها .

يشير هذا الإيضاح الى أن تقدير مستوى مخاطر الرقابة يعتبر مطلوبا فى كل عمليات المراجعة . ذلك المتطلب تم تحديده فعلا عن طريق إيضاح معيار المراجعة رقم (٤٧) الصادر فى عام ١٩٨٣ بعنوان " مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة " Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit وإذا كان تقدير مستوى مخاطر الرقابة مطلوبا ، إلا أن المراجع دائما ما يتم السماح له بتأسيس ذلك التقدير فقط على فهم هيكل الرقابة الداخلية الذى تم الحصول عليه لأغراض تخطيط عملية المراجعة ، وهذا قد يعنى بالنسبة لكثير من التأكيدات أن المراجع قد يقوم بتقدير مستوى مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى ، حيث أن المعلومات التى يتم الحصول عليها بشأن هيكل الرقابة من الفهم المطلوب قد لا تدعم التقديرات المنخفضة .

The section explains that ordinarily an understanding of all of an entity's control procedures is not necessary for audit planning. The extent of the understanding that is necessary varies with the extent of knowledge obtained from other sources about potential misstatements and the complexity of systems and operations as described above.

Documentation of control procedures may take the form of questionnaires, checklists, narrative memoranda, decision tables, or flow charts. Since this type of documentation can be very time consuming to prepare, it is important to recognize that the auditor needs to document only the understanding that is necessary to design effective substantive tastes. The documentation of control procedures is not an end in itself. Unless the auditor believes that understanding of particular procedures is necessary for audit planning, the control procedures need not be documented.

ASSESSING CONTROL RISK :

After obtaining an understanding of all three elements of the internal control structure, the auditor makes an assessment of the control risk based on the information obtained.

The section indicates that an assessment of the level of control risk is required in every audit. This requirement was actually established by SAS No. 47, " Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit," issued in 1993. An assessment of the level of control risk is required, but the auditor would always be permitted to base that assessment solely on the understanding of the internal control structure obtained to plan the audit. For many assertions, this may mean that the auditor may assess the level of control risk as maximum because the information obtained about the control structure from the required understanding may not support lower assessments.

An extended assessment of control risk is never required, The auditor may elect to make an extended control risk assessment, support may be obtained for a lower level of control risk for some assertions.

This is the level of control risk the auditor uses in determining the detection risk to accept for a financial statement assertion and, accordingly, in determining the nature, extent, and timing of substantive tests. This level may vary along a range from maximum to minimum as long as the auditor has obtained evidential matter to support that assessed level. When the auditor assesses control risk below the maximum level, he should obtain evidential matter sufficient to support that assessed level. The evidential matter necessary to support a specific level of control risk is strictly is strictly a matter of audit judgment. Evidential matter varies substantially in the assurance it provides the auditor. The type of evidential matter, its source, its timeliness, and the existence of evidential matter related to the conclusions to which it leads, all bear on the degree of assurance evidential matter provides.

The first step in assessing control risk is identifying the control structure policies and procedures that pertain to a specific audit objective for a specific financial statement assertion. Financial statement assertions relate to existence, completeness, rights and obligations, valuation, and presentation and disclosure. For example, a specific audit objective for accounts receivable related to the completeness assertion would be that accounts receivable at the balance sheet date include all amounts owed by customers. Relevant control structure policies and procedures that pertain to this objective might be use of renumbered shipping documents with sequence accounted for or periodic client reconciliation of goods shipped with goods billed. The auditor then evaluates the effectiveness of those policies and procedures in achieving or contributing to the achievement of the audit objective. For example, do the client's policies and procedures provide reasonable assurance that all goods shipped are billed? Is there more than a relatively low risk of material misstatement arising from unrecorded sales?

ولا يعتبر أى تقدير موسع لمخاطر الرقابة أمرا مطلوبا نهائيا ، حيث قد يختار المراجع أن يقوم بتقدير إضافى لمخاطر الرقابة فقط عندما يؤدى ذلك الى تحسين كفاءة عملية المراجعة ، عندما يتوسع المراجع فى تقدير مخاطر الرقابة ، قد يتم الحصول على تأييد للمستوى المنخفض لمخاطر الرقابة لبعض التأكيدات .

هذا هو مستوى مخاطر الرقابة الذى يستخدمه المراجع فى تحديد مخاطر الإكتشاف الذى يقبله للتأكيدات فى القوائم المالية ، وتبعا لذلك فى تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات التحقق الأساسية ، وقد يتباين هذا المستوى فى مدى يتراوح ما بين الحد الأقصى الى الحد الأدنى طالما حصل المراجع على أدلة إثبات تدعم ذلك المستوى محل التقييم . وعندما يقوم المراجع بتقدير مخاطر الرقابة فى مستوى معين فإنه يجب أن يحصل على أدلة إثبات كافية لتدعيم ذلك المستوى المقدر . وترتبط أدلة الإثبات الضرورية لتدعيم مستوى معين لمخاطر الرقابة بالحكم الشخصى للمراجع كلية ، كما تتوقف أنواع أدلة الإثبات ومصادرها وتوقيتها ووجود أدلة إثبات أخرى مرتبطة بالنتائج على درجة الضمان التى تقدمها تلك الأدلة .

وتتمثل الخطوة الأولى فى تقدير مخاطر الرقابة فى تحديد سياسات وإجراءات هيكل الرقابة التى تتعلق بهدف المراجعة المرتبطة بتأكيد معين فى القوائم المالية .

بوجه عام ترتبط تأكيدات القوائم المالية بالوجود والشمول والحقوق والإلتزامات والتقويم والعرض والإفصاح . على سبيل المثال فإن هدف عملية مراجعة حساب المدينين والمرتبطة بتأكيد الشمول يتمثل فى أن حسابات المدينين عند تاريخ الميزانية العمومية تتضمن كافة القيم المدينة بها العملاء ، وقد تتمثل سياسات وإجراءات هيكل الرقابة المتعلقة بتحقيق ذلك الهدف فى إستخدام مستندات شحن ذات أرقام مسلسلة ذات تتابع منطقى . وبعد ذلك يقوم المراجع بتقييم فعالية تلك السياسات والإجراءات فى تحقيق أو المساهمة فى تحقيق أهداف المراجعة .

وبعد تحديد المستوى الذى يسعى اليه المراجع لتقييد مخاطر التحريف الجوهرى والمستوى المقدر للمخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة ، فإن المراجع يقوم بتخطيط إختبارات التحقق لتقييد مخاطر الإكتشاف عند مستوى مقبول ، فكلما إنخفض المستوى المقدر لمخاطر الرقابة كلما تزايد المستوى المقبول لمخاطر الإكتشاف ، وطبقا لذلك فقد يقوم المراجع بتغيير طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات التحقق الأساسية أو تقييد نطاقها ، إلا أن مستوى مخاطر الرقابة المقدرة عادة لا يمكن أن يكون منخفضا بشكل كافى لدرجة أن يستبعد الحاجة لأداء أية إختبارات تحقق أساسية لتقييد مخاطر الإكتشاف لكافة التأكيدات الملائمة لأرصدة الحسابات الجوهرية أو مجموعة العمليات المالية ، لذلك فبغض النظر عن المستوى المقدر لمخاطر الرقابة فإن المراجع يجب أن يقوم باداء بعض من إختبارات التحقق الأساسية لأرصدة الحساب أو مجموعة العمليات الجوهرية المؤثرة .

After considering the level to which the auditor seeks to restrict the risk of martial misstatement and the assessed level of inherent risk and control risk, the auditor plans substantive tests to restrict detection risk to an acceptable level. As the assessed level of control risk decreases, the acceptable level of detection risk increases. Accordingly the auditor may alter the nature, extent, and timing of the substantive tests performed. The inverse relationship between control risk and detection risk permit the auditor to change the nature or the timing of substantive tests or limit their extent, but ordinarily the assessed level of control risk cannot be sufficiently low to eliminate the need to perform any substantive tests to restrict detection risk for all of the assertions relevant to significant account balances or transaction classes. Thus, regardless of the assessed level of control risk, the auditor should perform some substantive tests for significant account balances and transaction classes.

رقم الايداع
٢٠٠٢/١٣١٥٤